

**EL DELITO DE OMISION DE AGENTE RETENEDOR EN EL SISTEMA
PENAL COLOMBIANO**

Presentado por:

ALEXANDER JAVIER ESCALANTE RUEDA

Trabajo de grado para optar al título de ABOGADO

Directora: Dra. ASTRID CRUZ JIMENEZ



**UNIVERSIDAD DE LA COSTA
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
BARRANQUILLA
2016**

Resumen

El delito tributario de Omisión De Agente Retenedor ha evolucionado desde la Ley 38 de 1969 hasta en el artículo 402 del código penal, modificado por la ley 633 de 2.000, siendo alimentado por el Estatuto Tributario. Es una conducta que implica omitir retener impuestos a que se está obligado, cuyos modelos parecidos existen en México y El Salvador. La Corte Constitucional y la Corte Suprema de Justicia en Colombia en su jurisprudencia han considerado esta conducta punible afecta el patrimonio e ingresos estatales y los fines constitucionales, lesiona el bien jurídico de la administración pública y gravemente el bienestar ciudadano, es una conducta omisiva, un tipo en blanco, y necesita del reenvío a otras disposiciones extrapenales, para su configuración y denominación legal.

Las corrientes penalista, administrativa y tributaria o autónoma, son diversas posturas sobre la penalización del delito, y se discute si deben endurecerse los castigos por evadir el pago de tributos, pero se propone despenalizar la conducta, aplicando el principio del derecho penal como ultima ratio, y asignando al el legislador cree la jurisdicción coactiva en materia de impuestos, aplicable en muchas entidades estatales, en que embargan al contribuyente y se le puede incluso extinguir el dominio de sus bienes por tal omisión.

Palabras clave

Omisión, Agente Auto retenedor, impuestos, tipo en blanco, reenvió extrapenal.

Abstract

The tax crime of omission Withholding Agent has evolved from Law 38 of 1969 to Article 402 of the penal code, amended by Law 633 of 2000, being fed by the Tax Code. It is conduct that involves omitting to withhold tax is obliged, whose similar models exist in Mexico and El Salvador. For the Court and the Constitutional and the Supreme Court in its case law it affects the heritage and state income and constitutional purposes, injures the legal right of public administration and seriously citizen welfare, is a negligent conduct, a guy in white, and you need forwarding to other extrapenal provisions for configuration and legal name.

The criminal, administrative and tax or autonomous currents are different positions on the criminalization of the offense, and discussed whether to toughen the penalties for evading the payment of taxes, but to decriminalize behavior, applying the principle of criminal law as ultima ratio and assigning to the legislature believes the coercive jurisdiction over taxes, applicable in many state entities that seized the taxpayer and you can even extinguish the domain of their property by such omission.

Key Words

Bypassing Agent Auto retainer, taxes, blank type, remanded extrapenal.

TABLA DE CONTENIDO

	PAG
INTRODUCCION	4
 CAPITULO 1.	
EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO DE OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR EN LA LEGISLACIÓN COLOMBIANA	5
1.1. Ley 38 de 1969	6
1.2. Ley 488 de 1.998	14
1.3. Análisis Doctrinal	17
 CAPITULO 2.	
MARCO NORMATIVO DEL DELITO DE OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR EN EL CÓDIGO PENAL COLOMBIANO	24
2.1. MARCO NORMATIVO EN EL CODIGO PENAL	24
2.2. MARCO NORMATIVO EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO	29
 CAPITULO 3	
TRATAMIENTO DOCTRINAL NACIONAL E INTERNACIONAL SOBRE DEL DELITO DE OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR	37
3.1. DOCTRINA NACIONAL	37
3.2. DERECHO COMPARADO	51
 CAPITULO 4	
LINEA JURISPRUDENCIAL DE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	64
4.1. JURISPRUDENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL	64
4.2. JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACION PENAL	76
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	84
6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	88

INTRODUCCION

Se entrega a la comunidad académica jurídica local y nacional este trabajo académico denominado “El Delito de Omisión De Agente Retenedor En El Sistema Penal Colombiano”, como respuesta a una inquietud investigativa en las áreas del derecho penal y del derecho tributario, que se fusionan dentro de esta conducta típica incorporada al ordenamiento punitivo colombiano, enderezada a establecer si realmente el derecho penal actúa como ultima ratio, cuando el Estado, a través de sus autoridades administrativas tributarias, se torna incapaz para poder percibir los tributos que por autoridad de ley tienen eventualmente esa función pública ciertas personas naturales o jurídicas como sujetos cualificados para tal labor.

En tal sentido, se escogieron como ejes temáticos en el capítulo 1 el análisis de la evolución legislativa de la figura en la legislación colombiana; en el segundo capítulo se describe el marco normativo del delito en el código penal colombiano y las normas extrapenales que utiliza del estatuto tributario nacional; en el capítulo 3 se aborda el tema del tratamiento que le da la doctrina nacional e internacional con el derecho comparado; y se finaliza en el capítulo 4 decantando parte de la jurisprudencia nacional, tanto de la Corte Constitucional como de La Corte Suprema de Justicia.

Se espera, a través de este trabajo universitario, ofrecer un documento de consulta para quienes cotidianamente, por razones laborales o para fines del aprendizaje, deben mantenerse en contacto con este tipo de delitos que implican actuaciones de índole tributaria de parte del Estado y tratar de

indagar, hasta donde sea posible, las razones que conllevaron al legislador a penalizar un comportamiento que tradicionalmente era una mera infracción tributaria por evasión al pago de impuestos.

CAPÍTULO 1.

EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO DE OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR EN LA LEGISLACIÓN COLOMBIANA.

El análisis de la transformación legislativa de esta conducta punible desde sus albores, viene cuidadosamente analizado en la sentencia C-1144 de 2000, de la Corte Constitucional, que dedica el numeral 2 de la parte considerativa a su estudio y titula:

“2. Análisis histórico y vigencia de la norma que regula la responsabilidad penal de los agentes retenedores cuando omiten consignar los dineros recaudados por concepto del pago de obligaciones tributarias.” (Sentencia C-1144/00, 2.000)

Como puede apreciarse, se valora en el transcurso del tiempo como aparece la norma en el panorama normativo colombiano, en lo que atañe a la responsabilidad en el campo penal de quienes tienen la obligación de retener dineros de obligaciones tributarias y no los depositan a los agentes recaudadores, para el caso la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Refiere el fallo que los agentes recaudadores tienen esa obligación de consignar dineros por concepto de la retención en la fuente y el impuesto sobre las ventas (IVA), y que ella nace en la legislación nacional, en forma independiente.

1.1. Ley 38 de 1969

El artículo 10° de la Ley 38 de 1969, es del siguiente tenor:

“ARTÍCULO 10. Los retenedores que no consignen las sumas retenidas dentro del plazo establecido en el artículo 4 de la esta Ley, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurren en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público.

Los retenedores que declaren lo retenido por suma inferior a lo real o expidan certificados por sumas distintas a las efectivamente retenidas, así como los contribuyentes que alteren el certificado expedido por el retenedor, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para el delito de falsedad.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en esta Ley. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva administración o recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo. De no hacerlo, las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado. (Ley 38, 1969, págs. Inc 1,2 y 3)”

Cabe destacar entonces que en el inciso primero de este precepto impone como sanciones penales equivalentes a los empleados públicos que se apropien fondos del tesoro público, a quienes, que dentro de los primeros quince (15) días calendario del mes siguiente a aquel en que se haya hecho el correspondiente pago o abono en cuenta, conforme al artículo 4, no hagan el depósito de las sumas retenidas. En el inciso segundo contiene idéntica sanción para quienes declaren menos de lo realmente retenido y a los contribuyentes que alteren el certificado expedido por el retenedor. En el inciso tercero extiende a los representantes legales de las empresas, sociedades u otras entidades, lo que implica una responsabilidad dual, tanto empresarial como personal de quien queda encargado de retener y hacer los depósitos

tributarios a que nos hemos venido refiriendo. Sobre el particular comenta la sentencia C 1144 de 2.000:

“Según lo establecía dicha norma, era aplicable la misma sanción prevista en la ley penal para el punible de apropiación indebida de dineros públicos (hoy peculado por apropiación), a los agentes retenedores que no consignaran el valor de lo retenido dentro del plazo fijado por el artículo 4° de esa misma ley que, para tales efectos, disponía que la consignación debía efectuarse “dentro de los primeros quince (15) días calendario del mes siguiente a aquél en que se haya hecho el correspondiente pago o abono en cuenta”. En el mismo sentido, el artículo señalaba que cuando la labor recaudadora estuviera en cabeza de una sociedad u otro ente jurídico, la responsabilidad penal recaía en la persona natural a quien se le hubiere encargado el recaudo de las obligaciones tributarias reseñadas o, en su defecto, de no haberse informado a la autoridad competente el nombre del designado, la sanción penal era imputable al representante legal de la entidad recaudadora.” (Sentencia C-1144/00, 2.000)

En este sentido, la Corte precisa que a los agentes retenedores infractores en su momento les imputaban el título penal de apropiación indebida de dineros públicos, hoy descrito como como peculado por apropiación, que el plazo es el de quince días antes mencionado, y que la responsabilidad penal de una sociedad por su incumplimiento recaía en su representante legal o la persona encargada de recaudar las obligaciones tributarias. Cabe resaltar que el peculado por apropiación venia consagrado en el artículo 133 del decreto 100 de 180, fue posteriormente modificado en el artículo 19 de la ley 180 de 1995 y que en el decreto 2503 de 1987 se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales y que con el decreto 624 de 1989 se expide el Estatuto Tributario.

Es solo hasta 1986, 17 años después, que el legislativo concede facultades al Presidente de la República para la expedición de un estatuto contribuyente que compilara todas las disposiciones en materia tributaria, la cual es administrada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dian, plazo que fue prorrogado hasta el año de 1989, temas a que se refiere la Corte al explicar:

“2- Durante la vigencia de las preceptivas citadas, el Congreso de la República expidió la Ley 75 de 1986 la cual, en su artículo 90-5, le otorgó facultades extraordinarias al Presidente de la República para expedir un Estatuto Tributario de numeración continua que armonizara, en un solo cuerpo jurídico, las diferentes disposiciones que regulaban los tributos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Con fundamento en dichas facultades, las cuales se extendieron hasta el 31 de diciembre de 1987, el ejecutivo quedó habilitado para “reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentran repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido...”. Posteriormente, por mandato expreso del artículo 41 de la Ley 43 de 1987, el plazo fijado para expedir el mencionado estatuto se prorrogó hasta el 30 de marzo de 1989.” (Sentencia C-1144/00, 2.000)

Como se puede observar, pese a las facultades extraordinarias conferidas por el Congreso de Colombia al Presidente de la República para expedir el estatuto tributario, como compendio de toda la legislación dispersa en materia de impuestos, se otorgan en la Ley 75 de 1986, se prorrogan hasta el 31 de diciembre de 1987 y se volvió a prorrogar en la Ley 43 de 1987, hasta el 30 de marzo de 1989. La misma decisión se refiere posteriormente en el texto a una reforma que tuvo la ley 38 de 1969, así:

“3- Con anterioridad a la expedición del Estatuto Tributario, el Presidente de la República, amparado también en facultades extraordinarias otorgadas por el numeral 1° del mencionado artículo 90 de la Ley 75 de 1986, profirió el Decreto 2503 de 1987 en cuyo artículo 144 derogó expresamente el artículo 4° de la Ley 38 de 1969

que, como quedó consignado anteriormente, fijaba el plazo dentro del cual el agente retenedor debía proceder a consignar los valores retenidos para no verse implicado en el punible de peculado por apropiación. En su defecto, se dispuso en el artículo 16 del mencionado decreto que: "La presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional". (Sentencia C-1144/00, 2.000)

Como se ha señalado, con base en las facultades conferidas por el Congreso, en la Ley 75 de 1986, expidió el decreto 2503 de 1987, que deroga el artículo 4 de la Ley 38 de 1969, la cual fijaba plazo de dentro de los primeros quince (15) días calendario del mes siguiente a aquél en que se haya hecho el correspondiente pago o abono en cuenta, para la consignación de las sumas retenidas y en su lugar dispone que las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deben realizarse en los lugares y plazos que fije el Gobierno Nacional y no dentro de los 15 días siguientes al pago o abono a cuenta.

Posteriormente, con el Decreto 624 de 1989 se expide finalmente el Estatuto Tributario y dentro del mismo en el artículo 665 incluye la tipificación penal de la conducta, pero con la modificación del derogado artículo 4 de la Ley 38 de 1969, sin fijar un elemento temporal al delito quedando la norma así:

"Artículo 665. Los retenedores que no consignen las sumas retenidas, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurran en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva Administración o Recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo. De no hacerlo, las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado. " (Decreto 624, 1989)

Como ya se explicó, la tipificación de la conducta inicialmente fue incluida dentro del comportamiento punitivo de apropiación indebida de fondos del Tesoro Público, que hoy encuadra como prevaricato por acción y que el artículo 665 del Estatuto Tributario prácticamente reproduce en su integridad el artículo 10° de la Ley 38 de 1969. La decisión aludida comenta:

“Teniendo en cuenta dicha omisión, el citado artículo 665 del Decreto 624 de 1989 fue demandado ante la Corte Constitucional, quien, mediante Sentencia C-285 del 27 de junio de 1996 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), procedió a declarar su inexecutable por considerar, precisamente, que el precepto carecía de un elemento fundamental para estructurar y configurar la tipicidad del comportamiento: la referencia temporal indicativa de la conducta punible. A juicio de la Corporación, si bien el Decreto 2503 de 1987 había mantenido incólume el hecho generador de la responsabilidad penal imputable a los agentes retenedores, dicho ordenamiento si había derogado la norma –el artículo 4° de la Ley 38 de 1969- que se encargaba de señalar el término dentro del cual el agente retenedor debía proceder a consignar el valor de lo recaudado para no resultar comprometido en la responsabilidad penal descrita.” (2000)

En todo caso, de conformidad con lo expuesto por la sentencia de la Corte, el artículo 665 fue demandado y declarado inexecutable en fallo C-285 del 27 de junio de 1996, el cual fuera soportado porque la norma no podía sustentar y estructurar el comportamiento punible, por carecer de referencia temporal, a pesar de que la misma Corte había considerado que persistía el hecho que daba lugar a la responsabilidad penal de los agentes retenedores, es el artículo 4 de la ley 38 de 1969 el que fija plazo dentro del cual el retenedor debía consignar lo recaudado para evitar el compromiso penal. El mismo fallo se sigue refiriendo al tema de la temporalidad cuando advierte:

“El legislador extraordinario al expedir el Estatuto Tributario codificó en el artículo 665 el artículo 10 de la ley 38 de 1969, pero no incluyó el elemento temporal de la figura típica, modificando así sustancialmente el contenido de la norma. En consecuencia, excedió el límite material fijado en el numeral 5 del artículo 90 de la ley 75 de 1986, que lo facultaba para modificar el texto de las disposiciones, eliminar las normas repetidas o derogadas, "sin que en ningún caso se altere su contenido". Ahora bien: El artículo 665 acusado no

puede ser integrado con el artículo 811 del Estatuto Tributario, que codificó el artículo 16 del Decreto 2503 de 1987, tal como lo sugieren los intervinientes, pues en este caso sería el intérprete quien, a su arbitrio, completaría el tipo penal, añadiéndole un elemento del que carece, con lo cual se violaría el principio de legalidad en materia penal. “En efecto, el principio en mención exige que el legislador y sólo él (incluido el legislador de excepción en las condiciones previstas en los artículos 213 y 214 de la Constitución y 144 de la ley 137 de 1994) determine las hipótesis de desviación punitiva, con referencias empíricas y fácticas exhaustivas, como garantía de la libertad e igualdad de los ciudadanos, en cuanto existe certeza sobre los presupuestos necesarios para la aplicación de una pena.” (2000)

Reconoce la Corte que pese a que el artículo 665 se encargó de incorporar en el Estatuto Tributario el artículo 10 de la ley 38 de 1969, no fue insertado el elemento temporal de la figura y modifica el espíritu de la norma y altera su contenido, dejando al intérprete de la norma la facultad de complementar el tipo penal con el elemento temporal que no dispone, por tanto viola el principio de legalidad, pues este obliga al legislador incluya las circunstancias en que se pueden hacer desviaciones en materia punitiva, como certeza de respeto a la libertad e igualdad ciudadana, pues así de tal modo se garantiza los requisitos mínimos para aplicación punitiva. Quiere decir lo anterior, que el requisito de temporalidad es obligatorio para que una norma penal pueda tener tanto vigencia como aplicabilidad, pues de no hacerse se vulneran derechos y garantías fundamentales. La misma decisión plantea las consecuencias del desconocimiento del elemento temporal así:

“Como el tipo penal contenido en el artículo 665 del Estatuto Tributario no contiene la referencia temporal necesaria para efectos de determinar cuándo se configura el hecho típico, resultaría arbitrario y discrecional que el intérprete procediera a integrar la norma con otra u otras que regulan aspectos semejantes, en este caso de carácter administrativo, pues la elección de esas disposiciones puede ser diversa y, en consecuencia, no sólo se violarían los principios de separación de poderes y de legalidad, sino el derecho de libertad de los ciudadanos por la imposición de penas

privativas de la libertad en eventos determinados ex post facto.” No obstante lo anterior, reconociendo la importancia del bien jurídico que dicha norma buscaba tutelar -el patrimonio económico de la Nación-, en la misma Sentencia la Corte exhortó al legislador para que, si lo encontraba necesario, expidiera una norma de similar contenido que contara con todos los elementos contentivos del tipo penal, buscando garantizar -de un lado- los derechos fundamentales protegidos por la Carta Política y -del otro- el principio de la seguridad jurídica tan caro a nuestro Estado Social de Derecho.” (2000)

Con base en lo expuesto, la referencia temporal que precisa cuando se comete el hecho punible debe estar contenida en la norma penal, de no tenerla inserta, es totalmente arbitrario que quien interpreta la norma proceda a remitirse a otras normas que contienen aspectos similares, que para el caso pueden ser disposiciones administrativas, las cuales su contenido y efecto puede ser diferente, de donde de esta forma se vulnera el principio de separación tripartita de poderes y de legalidad, así como el derecho de los ciudadanos a la libertad como género. Pero como medio para resolver tal situación, la misma Corte insinúa al legislador, para que si lo encontraba necesario, expidiera una norma de reemplazo con todos los elementos necesarios y mínimos del tipo penal, para garantizar el principio de seguridad jurídica y los derechos fundamentales de los asociados. En tal sentido, el considerando posterior de la sentencia C-1144 de 2.000 abarca más o menos esta amplitud, cuando señala:

“Dado que la omisión de consignar las sumas retenidas ha sido considerada por el legislador, desde 1938, como una conducta que amerita una sanción más drástica que las de carácter administrativo, ya que afecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevancia, estima la Corte conveniente llamar la atención del legislador para que, en caso de encontrarlo necesario, proceda a reemplazar la norma que aquí se retira del ordenamiento jurídico, determinando claramente cada uno de los elementos que configuran

el tipo delictivo, pues la ausencia de uno de ellos conduce a la violación de derechos y garantías fundamentales, además de crear inseguridad jurídica. 6- Tiempo después, por considerar que el fenómeno de la evasión tributaria constituye uno de los factores que más afecta el flujo de ingresos de la Nación colombiana, el legislador, a iniciativa del gobierno y acogiendo la indicación señalada por la Corte en la Sentencia C-285/96, elevó nuevamente a la categoría de delito la conducta de los agentes retenedores que no consignen las sumas o valores retenidos.” (2000)

Como se ha podido observar, para el legislador no consignar las sumas obligadas a retener, dentro del plazo estipulado legalmente es una conducta que debe sancionarse ejemplarmente, porque lesiona el patrimonio económico estatal, que es un bien jurídico preferente, razón por la cual la Corte considera que reemplace la norma que retiran del ordenamiento jurídico por otra que contenga todos y cada uno de los elementos del tipo delictivo, porque se de carecerse de uno de ellos se violan derechos y garantías fundamentales y se rompe la seguridad jurídica. En tal sentido, esto condujo, junto con el aumento de la evasión tributaria que lesiona gravemente los ingresos nacionales, a que siguiendo los parámetros de la sentencia C-285/96, construye una norma remozada con el artículo 22 de la Ley 383 de 1997, incorporado al Estatuto Tributario, el artículo 665 del siguiente texto:

“Artículo 665: Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. El Agente Retenedor que no consigne las sumas retenidas dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, queda sometido a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación. En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro del mes siguiente a la finalización del bimestre correspondiente. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones, las

personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las sanciones previstas en éste artículo, recaerán sobre el representante legal. Parágrafo 1º. El agente retenedor responsable del impuesto a las ventas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, se hará beneficiario de la cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo. Parágrafo 2º. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativa, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.” (Estatuto Tributario, 1989)

En cuanto a la norma finalmente elaborada, la Corte precisa una explicación muy precisa que consiste en que se mantiene el modelo descriptivo de la conducta punible en los Arts. 4º y 10 de la Ley 38 de 1969, inserta directamente el elemento temporal a partir del cual emerge responsabilidad penal por mora en las retenciones e incluye dos parágrafos que exoneran de responsabilidad penal y contemplan el cese de procedimiento cuando el agente retenedor pague la obligación tributaria o la compense o para las bajo proceso concordatario o en liquidación forzosa administrativa, lo que antes se conocía como quiebra.

1.2 Ley 488 de 1.998

Posteriormente la Ley 488 de 1.998 expide normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales y modifica los parágrafos 1 y 2 del artículo aludido y quedan con el siguiente texto:

“Artículo 71. Responsabilidad penal por no consignar el impuesto sobre las ventas. Los párrafos primero y segundo del artículo 665 del Estatuto Tributario quedarán así: "Parágrafo 1o.- Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago, compensación o acuerdo de pago de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Parágrafo 2o.- Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios, o en liquidación forzosa administrativa, o en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.” (Ley 448, 1998)

En suma, las reformas hechas por esta Ley radican en que en el párrafo 1 del artículo 665 se pasa de beneficiar con cesación de procedimiento dentro del proceso penal, al agente retenedor responsable del impuesto a las ventas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, a no declarar la inexistencia de responsabilidad penal en la Ley 488 de 1998; por otra parte en el párrafo 2 del artículo 665 mencionado se pasa de no aplicar responsabilidad penal a las sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativa, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas a ampliarla a las sociedades en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria. La sentencia C-1144/00 explica detalladamente la confección final de la norma:

“La aludida modificación no afectó ni alteró la configuración normativa de la conducta punible descrita íntegramente en los incisos 1º, 2º y 3º del artículo 22 de la Ley 383 de 1997. Pero, en lo que se refiere a los párrafos, es claro que el artículo 71 de la Ley 488 de 1998 introdujo cambios sustanciales que hicieron más técnica y favorable la redacción y el contenido de las medidas allí adoptadas. Así, por ejemplo, bajo la nueva configuración, la

extinción de la obligación tributaria, que en adelante también incluye el pago de los respectivos intereses y sanciones, ya no da lugar a la cesación de procedimiento sino a la ausencia de responsabilidad penal. Dentro de este mismo contexto, se observa que fue incorporada una nueva causal de extinción de la responsabilidad penal como es el acuerdo de pago (parg. 1°), e igualmente, que se excluyó de la órbita de aplicación del delito, además de las sociedades en concordato y liquidación, todas aquellas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se encuentren en proceso de toma de posesión (par. 2°).” (2000)

En este sentido se resalta que según voces de la Corte la modificación hecha no altera la configuración del delito, que es descrita detalladamente en los incisos 1,2 y 3 del artículo 22 de la Ley 383 de 1997 y que el artículo 71 de la Ley 448 realizó reformas trascendentales a la conducta típica, que la hacen más favorable y técnica en su redacción y contenido, en el evento de que se pasa de conceder la cesación de procedimiento a configurar la ausencia de responsabilidad, se introduce el acuerdo de pago como mecanismo para extinción de la acción penal y se excluye a sociedades en concordato, liquidación y posesión e intervención de la Superbancaria como sujetos activos de este delito. Finalmente concreta las razones por las cuales la norma demandada está ajustada a derecho, cuando concluye:

“10- En el caso que se analiza, acorde con las consideraciones antes expuestas, la Corte se declarará inhibida para decidir las acusaciones formuladas contra los parágrafos 1° y 2° de la Ley 383 de 1997, por sustracción de materia, toda vez que los mismos fueron derogados expresamente por el artículo 71 de la Ley 488 de 1999, sin que sea posible aducir que están proyectando efectos futuros pues es claro que la norma sustituta, al establecer condiciones más favorables para los agentes retenedores en punto a las causas de extinción y exclusión de su responsabilidad penal, debe aplicarse con efectos retroactivos a todos los procesos que se iniciaron con anterioridad a su entrada en vigencia. En efecto, coincidiendo con el criterio expuesto por uno de los intervinientes, para esta Corporación

es claro que si la norma sustituta resulta ser más favorable, los párrafos acusados y sustituidos no están produciendo efectos jurídicos propios ya que, según lo consagran los artículos 29 de la Constitución Política y 6° del Código Penal, “En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”. (2000)

En síntesis, se inhibe de resolver la demanda contra los párrafos 1° y 2° de la Ley 383 de 1997, en primer lugar porque fueron objeto de modificación por el artículo 71 de la Ley 488 de 1998, porque este sustituyó aquellos y creó condiciones de favorabilidad para los agentes retenedores en materia de responsabilidad penal, respecto a la extinción y la exclusión y que opera la retroactividad en la materia incluso respecto de los procesos iniciados antes de 1999 y que tales párrafos demandados no producen efectos jurídicos y pone de relevancia el artículo 29 de la Constitución Política, respecto a la aplicación del principio de favorabilidad en materia penal que se aplica en forma preferencial, incluso respecto de una ley restrictiva o desfavorable.

1.3. Análisis Doctrinal

La literatura académica no ha sido aislada en este tema de la evolución legislativa de la figura y haciendo un resumen cronológico de la figura en la legislación colombiana, Norman Humberto Lozano Sanabria, en su trabajo de maestría denominado “El Delito de Omisión del Agente Retenedor o Recaudador, Artículo 402 Del Código Penal Colombiano, -Ley 599 De 2000-: ¿Un caso de prisión por deudas?”, reseña los antecedentes de la norma así:

“El delito de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el Código Penal colombiano tiene unos antecedentes mediatos que se remontan al Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, y en la ley 38 de 1969, artículo 1070. Es de anotar que la expedición del Código Penal colombiano, Ley 599 de 2000, tuvo, entre una de sus

finalidades, la de agrupar bajo un solo cuerpo normativo los delitos que se encontraban en el decreto 100 de 1980 y en diversas normas jurídicas (leyes e incluso decretos) de forma dispersa.” (Lozano Sanabria, 2011, pág. 50)

De esta manera como anteriormente se había dicho, los antecedentes de la figura se remontan desde la ley 38 de 1969, artículo 1070, luego en el Decreto 624 de 1989, y posteriormente en el Estatuto Tributario y que con el código penal del 2.000 (Ley 599 de 2.000) se compila toda la legislación en la materia difusa en toda la legislación administrativa y penal colombiana. Seguidamente explica las razones de tanta desconcentración normativa cuando indica:

“Esta dispersión legislativa en materia penal obedecía a múltiples razones, entre las que podemos mencionar, la posibilidad de tipificar conductas como delitos por parte del Ejecutivo, bien fuera por medio de decretos con base en facultades extraordinarias o producto de la declaratoria de estados de excepción (estado de sitio o estado de emergencia económica), como la tipificación de delitos por el legislativo por medio de leyes ordinarias. Bajo la vigencia de la Constitución Política de 1886 y, de forma particular, con la expedición del Decreto 100 de 1980, el Código Penal colombiano fue producto de un decreto presidencial y no de la actividad legislativa del Congreso de la República⁷². Debe recordarse que el país vivió gran parte del tiempo en Estado de Sitio, lo cual permitió que la Rama Ejecutiva del poder público fungiera como legislador permanente, convirtiendo de esta forma lo que era excepción en la regla general.” (Lozano Sanabria, 2011, pág. 51)

Dentro de este orden de ideas, tal desorden legislativo y jurídico tuvo como soporte en primer lugar que el país permaneció mucho tiempo en Estado de Sitio, institución que le facilitaba a la Rama Ejecutiva expedir decretos en esa condición especial jurídica excepcional y le atribuía funciones de legislador; en segundo lugar, el ejecutivo tenía potestad para tipificar conductas punibles, sea bajo el estado de excepción o por serle conferidas facultades

extraordinarias, o el legislativo lo realizaba por medio de leyes ordinarias, lo cual como es natural produjo cualquier cantidad de normás en la materia que se encontraban difusas en el panorama jurídico nacional.

Ya en vigencia de la Constitución de 1991, tal facultad de diseñar normás penales fue potestad legislativa única del legislador, siéndole suprimida al ejecutivo y se impone la constitucionalización del derecho penal así:

“Con la expedición de la Constitución Política de 1991, la facultad de tipificar delitos se radicó de forma exclusiva en cabeza del Legislativo, quedando sin esa potestad el Ejecutivo. Además, la Carta Política al configurar un modelo de Estado Constitucional se convierte en la matriz del sistema jurídico, y dentro de este encontramos al Derecho Penal que debe ser construido a partir de la norma básica en sus distintas categorías de conducta, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. De ahí la importancia de una aproximación al Derecho Penal desde una perspectiva constitucional que nos permita verificar la sujeción de los delitos con la norma fundamental.” (Lozano Sanabria, 2011, págs. 51-52)

En atención a la problemática expuesta, es sumamente importante la concepción del derecho penal desde el punto de vista constitucional, tanto que el legislativo asume exclusivamente en la Constitución de 1991 la función de constituir las normás penales, es la matriz del sistema jurídica y dentro de este la norma penal debe contener los principios de conducta, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, de donde los delitos se sujetan a la Constitución, porque implican la puesta en peligro de restricciones a derechos y garantías fundamentales de las personas. En tal sentido, el autor se refiere a la naturaleza de la conducta desde el punto de vista de la lesividad del derecho penal y afirma:

“El legislador colombiano ha considerado que la conducta que realizan particulares, consistente en no entregar al Estado los dineros que provienen de tributos, debe ser elevada a la categoría

de delito y, de esta manera, crear una doble protección sobre dichos recursos: de una parte, administrativamente, con las facultades que se le otorgan a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- para fiscalizar y sancionar a quienes no cumplan con el deber legal de hacer entrega de los dineros producto de los tributos y, de otra parte, penalmente, con la tipificación de la conducta como un delito que acarrea una sanción penal.” (Lozano Sanabria, 2011, pág. 52)

En consecuencia, para el legislador, los dineros estatales productos de tributos deben ser objeto de tutela administrativa por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que fiscaliza y sanciona a los particulares que no cumplen el deber de entregar el dinero retenido y por otra parte, se sanciona penalmente esa conducta y la elevan al rango de delito, como una forma dual de proteger a esos ingresos estatales. Lozano Sanabria aterriza en la historia legislativa de esta figura penal cuando indica:

“Dentro de los antecedentes inmediatos, encontramos la Ley 38 de 1969, que tipificaba en su artículo 10º como delito la conducta de los agentes retenedores que no consignaran las sumas retenidas en el plazo establecido para el efecto en el artículo 4º de la misma ley. Este artículo disponía de un plazo de quince días calendario, contados a partir del mes siguiente al recaudo de los dineros efectivamente retenidos, pero no determinaba cuál era la sanción penal a imponer, por lo que se debía remitir a la aplicable a los servidores públicos por el delito de apropiación indebida de fondos del tesoro público, que se encontraba consagrado en el Código Penal de 1936. A partir del Código Penal de 1980 este delito corresponderá al peculado por apropiación. El Gobierno nacional expidió con base en facultades extraordinarias otorgadas por la ley 75 de 1986 el decreto 2503 de 1987, cuyo artículo 144 derogó expresamente el artículo 4 de la ley 38 de 1969. De esta forma, el delito de omisión del agente retenedor quedó sin uno de los elementos esenciales, como era la determinación del plazo en el cual se debían consignar las sumas de dinero efectivamente retenidas, generando dificultades interpretativas y dando lugar a un margen de inseguridad jurídica que no permitía determinar con certeza el momento de la comisión del delito. Esta situación afectaba el principio de estricta legalidad que caracteriza al derecho penal, pues al ser éste la forma más drástica de reacción del Estado frente a conductas desviadas deben los ciudadanos tener absoluta claridad sobre las conductas que les están prohibidas, para de esta forma ajustar su comportamiento a lo reglado por el derecho” (Lozano Sanabria, 2011, págs. 53,54)

En lo que aquí se refiere, cronológicamente la historia jurídica en Colombia de este delito se remonta a la Ley 38 de 1969, que tipificaba en su artículo 10º como delito la conducta de los agentes retenedores que no consignaran dentro de los quince días calendario, a partir del mes siguiente al recaudo de los dineros retenidos, pero no señalaba pena a imponer sino que reenviaba al delito de apropiación indebida de fondos del tesoro público, que se encontraba consagrado en el Código Penal de 1936, en el artículo 152. Ya en 1980 esta conducta se consideraba como Peculado por Apropiación y venía descrita en el artículo 133. Explica el comentarista que el delito fue despojado del elemento esencial temporal:

“En el Estatuto Tributario, Decreto 624 del 30 de Marzo de 1989, el artículo 665 tipificó como delito penal la conducta de la omisión al no consignarse las sumas retenidas. Lo anterior se hizo con base en las facultades extraordinarias concedidas por el Legislativo al Ejecutivo en la ley 75 de 1986. Como dicho artículo lo que hizo fue incorporar al cuerpo del Estatuto Tributario el artículo 10 de la ley 38 de 1969, la tipificación de la conducta quedó incompleta, pues no se estableció el límite temporal en que el agente retenedor debía realizar la consignación de las sumas de dinero efectivamente recaudadas, al encontrarse derogado el artículo 4 de la ley 38 de 1969, que era el que fijaba el plazo para cumplir con el deber legal de consignar las sumas retenidas. Se generaron, entonces, dos posibilidades interpretativas: si el agente retenedor consigna las sumas retenidas a la Dirección Nacional de Impuestos no se tipifica el delito; pero también se podrá entender que, si el agente retenedor no lo hace al vencimiento del plazo, se tipificará la conducta delictiva. Esta doble interpretación en relación con un aspecto fundamental del delito, cual es el momento de la consumación del mismo, genera inseguridad jurídica, pues el agente retenedor no tiene certidumbre sobre cuándo debe cancelar las sumas efectivamente retenidas para evitar cometer el delito.” (Lozano Sanabria, 2011, pág. 56)

Sobre el asunto, el comentarista indica que es en el Decreto 624 del 30 de Marzo de 1989, artículo 665, que se tipificó como delito penal la conducta de la omisión a consignar las sumas retenidas, por tanto se incorporó al

Estatuto Tributario el artículo 10 de la ley 38 de 1969, pero tal labor fue incompleta, pues no se fijó el límite temporal donde el agente retenedor debía hacer la consignación por ser derogado el artículo 4 de la Ley 38 de 1969, que fijaba tal plazo y de ahí surgieron dos alternativas de interpretación, en primer lugar si consigna las sumas no se concreta el delito, a *contrario sensu*, si no lo hace la conducta se consuma y que según el criterio de Lozano Sanabria no se tiene claro el momento en que se perpetra el delito, al carecer de un límite estipulado y plasmándose así la inseguridad jurídica. En realmente en la Ley 383 de 1997 que se tipifica completamente la conducta y dicha publicación enseña:

“2.2.3.- Reformando El Estatuto Tributario. Con el fin de subsanar esta cadena de equivocaciones legislativas en la tipificación de la conducta, se expidió la ley 383 de 1997, la cual adicionó en el artículo 22 el artículo 665 del Estatuto Tributario. Esta nueva tipificación trataba de completar el delito en su descripción típica en relación con el momento en que el agente retenedor o recaudador debía consignar las sumas de dinero efectivamente retenidas o recaudadas. Sí se examina la descripción típica que se hace en la citada ley, se puede observar que se encuentran todos los elementos del tipo penal descritos de forma precisa: sujetos activo y pasivo, conducta, ingredientes y elementos normativos.” (Lozano Sanabria, 2011, pág. 56)

Partiendo de los anteriores supuestos, es la normatividad en cita la que subsana las deficiencias en la construcción normativa y legislativa, pues contiene todos los elementos que realmente constituyen la conducta y en específico el temporal, que fija un límite a partir del cual ella comienza a consumarse, por no consignarse las sumas de dinero retenidas o recaudadas, y que la conducta punible como tal cuenta con sujetos activo y pasivo, conducta, ingredientes y elementos normativos.

Como conclusión, este maestrando en derecho explica como quedo finalmente redactada la norma en el actual código penal y resume:

“El Código Penal actualmente vigente al consagrar en el artículo 402 el delito de omisión del agente retenedor o recaudador derogó la legislación anterior al regular de forma integral la figura, buscando el legislador resolver los problemas de técnica legislativa que se habían presentado en el pasado y que planteaban aspectos polémicos desde el punto de vista constitucional, además de los problemas de interpretación que generaban en unos casos la dificultad de la aplicación de la norma penal y en otros diversidad de interpretaciones, lo cual traía, como consecuencia, inseguridad jurídica y violación del principio de estricta legalidad, situaciones indeseables en el derecho penal.” (Lozano Sanabria, 2011, pág. 57)

El artículo 402 del código penal regula en su integridad la figura de la omisión de agente retenedor, para darle solución a las dificultades históricas de técnica legislativa y que generaban controversia con la Constitución, de interpretación y aplicación normativa, y especialmente de violación al principio de legalidad y fomentando la inseguridad jurídica nacional.

En última instancia, el autor propone dos comentarios acerca de la conducta estudiada, el primero relacionado con la extinción penal y el otro con la finalidad de ubicación de la conducta dentro del estatuto punitivo y plantea:

“Pese a las correcciones introducidas por la ley 599 de 2000, el párrafo del artículo 402 en pronunciamiento de la Corte Constitucional señaló que se encontraba derogado tácitamente por el artículo 42 de la Ley 633 de 2000. Señalaba dicho párrafo que sí las sumas adeudadas por concepto de retención en la fuente, tasas o contribuciones eran canceladas por el agente retenedor o recaudador se extinguía la acción penal, dejando de esta forma sin una alternativa importante a quienes fueran procesados por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador. Este párrafo confirmaba la tesis según la cual, en la forma como estaba tipificada la conducta y por su ubicación dentro del Código Penal lo que se buscaba era proteger los ingresos públicos, es decir, el recaudo por encima de la función pública que se le había asignado a los particulares que fungían como agentes retenedores o recaudadores,

como lo veremos más adelante. “ (Lozano Sanabria, 2011, págs. 57,58)

En conclusión, la ley 633 de 2.000 modifica el artículo 402, en la medida que las sumas objeto de retención al ser canceladas por el retenedor provocaba la extinción de la acción penal, y cercenando a quienes eran procesados la potestad de defenderse de la misma y de por si obligándolos al pago y por otra parte, la colocación de la conducta dentro del código implica la protección de ese tipo de ingresos públicos, que para el caso es función encomendada a particulares y por ende necesita protección especial estatal.

CAPÍTULO 2.

MARCO NORMATIVO DEL DELITO DE OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR EN EL CÓDIGO PENAL COLOMBIANO

2.1. MARCO NORMATIVO EN EL CÓDIGO PENAL

Esta figura tiene su asiento normativo en el artículo 402 del código penal, ley 599 de 2.000, cuyo texto literal señala:

“Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la

presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.” (Ley 599, 2.000)

Del análisis del anterior precepto se puede concluir, que en el inciso primero se describe la conducta de omisión de agente de retenedor, como aquella en que el agente retenedor o autoretenedor no consigna las sumas que ha retenido o autoretenido por retención en la fuente, en el plazo de dos (2) meses siguientes a cuando el Gobierno Nacional ponga fecha para presentar y pagar la declaración de tal concepto o también a quien recaude tasas o contribuciones públicas o no las consigne dentro del término legal, se pune tal conducta con pena de prisión de 3 a 6 años y multa por el doble de lo no consignado sin exceder 50.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV).

En el segundo inciso se extiende tal sanción al responsable del impuesto sobre las ventas que obligado a ello no consigne las sumas que recaude para tal fin, dentro el mismo plazo señalado en el párrafo anterior, pero relacionado con el impuesto sobre las ventas. Tratándose de sociedades u otras entidades,

quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

En el tercer inciso, se extiende tales sanciones a las personas naturales encargadas de las sociedades u otras entidades, que se sustraiga del cumplimiento de dichas obligaciones.

Ahora bien, el párrafo original de la ley 599 de 2000 contemplaba para el agente retenedor o autoretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que realizara pago o compensación de las sumas adeudadas más intereses por concepto de obligación tributaria, conforme al Estatuto Tributario, y normas complementarias, que se beneficia de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal iniciad para tal fin, sin perjuicio de las sanciones administrativas correspondientes.

Sin embargo, este párrafo fue objeto de modificación por la ley 633 de 2000, que elaboro la norma con el siguiente texto:

Artículo 42. Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. Unifícase los párrafos 1º y 2º del artículo 665 del Estatuto Tributario en el siguiente párrafo, el cual quedará así:

"Párrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria,

o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas". (Ley 633, 2.000)

Confrontado este texto con el anterior de la ley 599 de 2.000, se tiene que cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga totalmente la obligación tributaria, con intereses y sanciones, mediante pago o compensación de los valores adeudados, no puede ser procesado penalmente porque no hay lugar a responsabilidad penal por ese hecho ni cuando el mismo o el responsable del impuesto sobre las ventas demuestre la suscripción de acuerdo de pago por las sumas debidas y lo esté cumpliendo que éste se está cumpliendo cabalmente. Esta norma fue demandada y la Corte Constitucional en Sentencia Inhibitoria 262 de 2002, declara exequible el artículo, entre otros argumentos con los siguientes:

“Así entonces, debe precisarse que de acuerdo con la normatividad tributaria, los agentes retenedores no son necesariamente los servidores públicos. Los particulares actúan también como agentes retenedores o autoretenedores, lo cual - de entrada- señala que el delito no siempre cumple con el requisito establecido en el artículo 122 constitucional según el cual, la inhabilidad intemporal opera para los servidores públicos condenados por delitos contra el patrimonio del Estado. Para señalar algunos ejemplos, el artículo 368 del Estatuto Tributario advierte que son agentes de retención del impuesto a la renta “las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.” (2.003)

Este extracto hace claridad que los agentes retenedores no solo son los servidores públicos, sino también esa calidad la ostentan los particulares y que tal facultad se extiende a cierto tipo de sociedades tanto de derecho público como de derecho privado, personas naturales y jurídicas, que por cualquier naturaleza deban efectuar la retención o deducción del tributo, de conformidad con la legislación existente en la materia. La misma decisión judicial hace claridad acerca de la inhabilidad para el desempeño de funciones públicas a que se refiere el artículo 122 de la Constitución así:

“Habiendo quedado establecido que los retenedores y autoretenedores pueden ser personas particulares, forzoso es concluir que la inhabilidad consignada en el artículo 122 de la Constitución sólo podría imponerse si éstos han sido servidores públicos. Igual situación se predica de los recaudadores de los impuestos que pueden ser particulares o servidores públicos. Por ello, sólo si el agente retenedor, autoretenedor o recaudador es un servidor público en ejercicio de sus funciones puede hablarse, en principio, de la aplicación de la inhabilidad del 122. “Ahora bien, es claro que dicha disposición debe entenderse en concordancia con el párrafo del mismo artículo que ordena al funcionario judicial expedir resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento a favor del retenedor, autoretenedor o recaudador que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas junto con sus correspondientes intereses, caso en el cual no habrá condena ni sanción accesoria inhabilitante. Por ello, si tramitado el proceso penal, el servidor público es finalmente condenado por el delito de omisión previsto en la norma - lo cual indica que no hizo las consignaciones respectivas ni siquiera durante el proceso penal- es posible afirmar que el patrimonio público ha sufrido desmedro efectivo.” (2.003)

En resumen, los retenedores y autoretenedores quedan inhabilitados para desempeñar funciones públicas cuando han tenido la calidad de servidores públicos y dentro de ellos se encuentran los recaudadores de impuestos y por tanto le son imputables la inhabilidad aludida, y a reglón seguido la Corte

expone la prerrogativa de la resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento a favor de ellos cuando extinguen la obligación tributaria por pago o compensación de lo debido, con sus intereses y que no hay lugar a condena penal ni a sanción accesoria inhabilitante, pero que en caso de sentencia condenatoria contra este sujeto si hay perjuicio patrimonial del Estado.

2.2. MARCO NORMATIVO EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO

El Decreto 624 de 1989, en varios de sus artículos discrimina sobre cuales bienes y servicios recaen los impuestos de renta y complementarios y a las ventas. En su orden varios artículos se relacionan con el tema en este entramado normativo así:

“ARTÍCULO 5o. El Impuesto sobre la renta y sus complementarios constituyen un solo impuesto. El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende: 1. Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, en el patrimonio y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior. 2. Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras.” (Decreto 624, 1989)

Este artículo discrimina sobre cuales aspectos versa el impuesto sobre la renta y complementarios, y que en general lo deben tributar las personas naturales, las sucesiones sin liquidar, los bienes objeto de donación y cuya base de liquidación son las ganancias ocasionales, el patrimonio y los ingresos obtenido en el extranjero y se utilizan las mismas bases de liquidación para los

restantes contribuyentes, e incluidas las ganancias de sucursales y sociedades domiciliadas en el extranjero. Esta norma se complementa con el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 7o. Las personas naturales están sometidas al impuesto. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios. La sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la cual se ejecute la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el decreto extraordinario 902 de 1988.” (Decreto 624, 1989)

Este precepto indica que tanto las personas naturales como las sucesiones ilíquidas se someten al impuesto sobre la renta y complementarios y que la sucesión no tiene la calidad de líquida desde la muerte del causante y cuando quede en firme la sentencia que aprueba la partición de la herencia. El siguiente artículo indica que sociedades o agremiaciones se someten a dicho impuesto:

“ARTÍCULO 12. Sociedades y entidades sometidas al impuesto. Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia. Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Adicionalmente, los contribuyentes a que se refiere este artículo son sujetos pasivos del impuesto de remesas, conforme a lo establecido en el Título IV de este Libro.” (Decreto 624, 1989)

Esta norma explica que las sociedades y entidades de Colombia tributan por rentas y ganancias ocasionales obtenidas dentro y fuera del país, pero las extranjeras sobre los ingresos nacionales, pero deben contribuir con el

impuesto de remesas. En el artículo 14 se hace similar análisis respecto de las sociedades anónimas y similares.

“ARTÍCULO 14. Las sociedades anónimas y asimiladas están sometidas al impuesto. Las sociedades anónimas y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de que los respectivos accionistas, socios o suscriptores, paguen el impuesto que les corresponda sobre sus acciones y dividendos o certificados de inversión y utilidades, cuando éstas resulten gravadas de conformidad con las normás vigentes. Se asimilan a sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades irregulares o de hecho de características similares a unas u otras.” (Decreto 624, 1989)

En este artículo se explica que las sociedades anónimas y similares tienen el mismo tratamiento de las otras sociedades nacionales, pero con la excepción que los accionistas o socios deben pagar el impuesto de acciones, dividendos o otros títulos de inversión que representen ganancias y utilidades y dentro de esta clasificación incluye las sociedades comanditas por acciones y las sociedades irregulares o de hecho.

Los dos siguientes artículos se refieren a cuales son las entidades contribuyentes, entre estas las cooperativas. Su descripción legal es:

“ARTÍCULO 15. Entidades cooperativas que son contribuyentes. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, se someterán al impuesto sobre la renta y complementarios si destinan sus excedentes, en todo o en parte, en forma diferente a la que establece la legislación cooperativa vigente, asimilándose a sociedades anónimas.” (Decreto 624, 1989)

“ARTÍCULO 16. Entidades Contribuyentes. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, asimiladas a sociedades anónimas, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta. Las pérdidas sufridas por estas

sociedades durante los años gravables en que no tengan la calidad de contribuyentes, podrán ser calculadas en forma teórica, para ser amortizadas dentro de los cinco años siguientes a su ocurrencia, de acuerdo con las normas generales.” (Decreto 624, 1989)

Lo anteriormente expuesto indica que las entidades cooperativas y empresas similares del sector son contribuyentes del impuesto a la renta, siempre y cuando sus ganancias tengan un destino diferente al sector cooperativo, también asumen obligaciones tributarias las sociedades anónimas, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta y sus pérdidas se calculan teóricamente, para efectos de amortización del tributo.

“ARTÍCULO 18. Renta de los consorcios y uniones temporales. Los Consorcios y las Uniones Temporales no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Los miembros del Consorcio o la Unión Temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del Consorcio o Unión Temporal. Parágrafo. Para efectos impositivos, a las empresas unipersonales de que trata el Código de Comercio, se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades de responsabilidad limitada.” (Decreto 624, 1989)”

Por lo antes expuesto, se exceptúan del impuesto sobre la renta los Consorcios y las Uniones Temporales, pero eso no exceptúa que los miembros de los mismos deben llevar contabilidad y declarar renta independiente, de acuerdo con su participación en el consorcio y se les aplica el código tributario. El siguiente artículo determina que los fondos de inversión y de valores son también contribuyentes del impuesto de renta y complementarios así:

“ARTÍCULO 17. Los Fondos de inversión y de valores son contribuyentes. Los fondos de inversión y los fondos de valores, son

contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y para tal efecto, se asimilan a sociedades anónimas.” (Decreto 624, 1989)”

Se deduce entonces de este artículo que Los fondos de inversión y los fondos de valores declaran y pagan impuesto sobre la renta y complementarios como si fueran sociedades anónimas. El precepto siguiente relaciona a quienes son contribuyentes del régimen tributario especial, a saber:

“ARTÍCULO 19. Contribuyentes del régimen tributario especial. Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro: 1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones: a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social; b) Que dichas actividades sean de interés general, y c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social. 2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria. 3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo. 4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional. El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente.

El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente.” (Decreto 624, 1989)

Esta norma describe que se someten al impuesto sobre la renta y complementarios las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que captan y colocan recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales de actividades industriales y de mercadeo, las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, y organismos de carácter financiero, y asociaciones similares. Los siguientes artículos señalan quienes son los otros tipos de contribuyentes:

“ARTÍCULO 19-2. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. Las entidades contempladas en este artículo no están sometidas a renta presuntiva. En los anteriores términos, se modifica el artículo 19 del Estatuto Tributario.” (Decreto 624, 1989)

“ARTÍCULO 19-3. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, Fogafín y Fogacoop. Los ingresos y egresos provenientes de los recursos que administran Fogafín y Fogacoop en las cuentas fiduciarias, no serán considerados para la determinación de su renta. El mismo tratamiento tendrá los recursos transferidos por la Nación a Fogafín provenientes del Presupuesto General de la Nación destinados al saneamiento de la banca pública, los gastos que se causen con cargo a estos recursos y las transferencias que realice la Nación a estos entes con destino al fortalecimiento de que trata la Ley 510 de 1999 y Decreto 2206 de 1998. El patrimonio resultante tanto de las cuentas fiduciarias

administradas por Fogafín y Fogacoop, como de las transferencias anteriormente señaladas no será considerado en la determinación del patrimonio de estos entes. El aumento de la reserva técnica que se constituya conforme a la dinámica contable establecida por la Superintendencia Bancaria será deducible en la determinación de la renta gravable.” (Decreto 624, 1989)

Tomando consideración a lo expuesto, según estos artículos son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, por ingresos de actividades industriales, comerciales y en actividades financieras que no sean inversión patrimonial, o inversión en salud, educación, recreación y desarrollo social, todas las cuales no tributan renta presuntiva. El siguiente artículo discrimina lo relacionado a las sociedades extranjeras contribuyentes:

“ARTÍCULO 20. Las sociedades extranjeras son contribuyentes. Salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional. Para tales efectos, se aplica el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.” (Decreto 624, 1989)

En efecto, conforme a este artículo son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios todas las, las sociedades y entidades extranjeras, en su renta y ganancia ocasional de fuente nacional, excepto las especificadas en pactos internacionales y en el derecho interno. Ahora bien, el siguiente precepto indica sobre que artículos recae el impuesto a las ventas así:

“ARTÍCULO 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;
- b) La prestación de los servicios especificados en el Artículo 476 realizados en el territorio del país;
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.” (Decreto 624, 1989)

En conclusión, sobre las ventas de bienes muebles y servicios y la importación de bienes corporales recae el impuesto a las ventas. A su turno, el artículo 421-1 refiere que los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior:

“ARTÍCULO 421-1. IVA para tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior. También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional. Corresponderá a la compañía aérea, al momento de su utilización, liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete. Notas de Vigencia - Artículo adicionado por el artículo 57 de la Ley 488 de 1998, publicada en el Diario Oficial No. 43.460 del 28 de diciembre de 1998.” (Decreto 624, 1989)

De acuerdo con lo anterior se extrae que los sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales comprados en el exterior y que se utilicen en el viaje partiendo de Colombia, de donde la compañía aérea debe liquidar y recaudar el impuesto en el país para la ruta del tiquete. El artículo 424 señala que bienes se excluyen del cobro del impuesto en nomenclatura arancelaria que van discriminados del 01.02 hasta la posición no, 96.09.10.00.00 e incluidos Lápices de escribir y colorear, las materias primas químicas con

destino a la producción de plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05.

CAPÍTULO 3.

TRATAMIENTO DOCTRINAL NACIONAL E INTERNACIONAL SOBRE DEL DELITO DE OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR.

3.1. DOCTRINA NACIONAL

El delito de Omisión de agente retenedor ha sido motivo de tratamiento doctrinal, pero inicialmente se manejó el concepto de evasión al que se refiere del siguiente modo:

“El concepto de evasión más sencillo es, el no cumplimiento de un hecho frente a una normatividad; desde el punto de vista económico y enmarcado en términos de política fiscal, se puede entender como el no pago de un tributo que se realiza de forma consciente y predeterminada. “En términos generales la evasión de impuestos puede definirse como el acto de no declarar y no pagar un impuesto en contradicción con el espíritu de la ley, que tenía por objeto de gravar una determinada actividad” (Toro, 1993, 19). (Parra Jiménez, 2010, pág. 180)

En este contexto, la evasión resulta de abstraerse de cumplir la legislación en materia tributaria, pues el cobro de impuestos es una manifestación de la política económica y fiscal y esencialmente es evadir el pago de un impuesto, pero de una forma deliberada y totalmente consciente, en el hecho de no declarar ingresos y no pagar ese tributo, en contra de la ley, porque lo que se pretende es por parte del legislador gravar a cierto tipo de actividades. El mismo artículo virtual señala:

“Sin embargo, la evasión no solo es el no pago monetario de un impuesto, detrás de esta simple definición se encierran diferentes hechos y condiciones económicas, políticas y sociales llevando a que el término de evasión sea más complejo e incluya aspectos tales

como: las crisis económicas, la no confianza en el gobierno o la naturaleza misma del individuo a evadir, solo por mencionar algunos. De tal manera que, por evasión fiscal debe entenderse aquella porción de los tributos que no llega a las arcas fiscales por múltiples motivos, bien sea por el alto tamaño de la economía informal o por aquella parte de la economía formal omitida en las declaraciones..., las conductas evasoras se manifiestan en acciones concretas como no presentar las declaraciones tributarias, incurrir en errores aritméticos generando un menor saldo a pagar, un mayor saldo a favor y omitiendo las sanciones; correcciones sucesivas de las declaraciones; omitir ingresos y, finalmente, incluir costos, descuentos, deducciones o impuestos descontables inexistentes (Macías et al, 2007, 8). (Parra Jiménez, 2010, pág. 180)

En tal sentido es necesario poner en evidencia que la evasión de impuestos no solo implica el cumplimiento de la norma y eludir el pago del tributo, sino que involucra la falta de confianza en el sistema tributario, en el deseo personal de no pagar el tributo o las dificultades económicas para pagarlo, de donde la evasión como tal se trata de aquellos tributos que no ingresan al fisco por diferentes motivos, sea por una gran economía informal, o la economía formal que omite declarar, la cual se evidencia en no presentar las declaraciones tributarias, propiciar a propósito reportar errores aritméticos para que aparezca un menor valor pagar, o un mayor saldo a favor y ocultando las sanciones; promover las correcciones sucesivas de las declaraciones; ocultar ingresos e incluir costos, descuentos, deducciones o impuestos que supuestamente deben descontarse y son inexistentes. A renglón seguido se plantean las diferencias entre la evasión y la elusión:

“La evasión se ve afectada por aspectos legales y por aspectos económicos, además debe diferenciarse de la elusión, la cual no es ilegal ya que se acoge a los vacíos que tiene la normatividad tributaria vigente, en otras palabras, la elusión no tiene castigo ya que aunque es una actitud que conlleva a un menor pago de impuestos es causado por la Ley o por las inconsistencias de la misma, mientras que la evasión es incumplimiento legal directo con

el fin de evitar un pago o disminuir el mismo. Para Rojas, el tema de la evasión se puede enfocar a partir de dos perspectivas: "Una, que le atribuye más importancia al aspecto legal...la otra forma de interpretación,...se centra en el efecto del incumplimiento tributario sobre la generación de ingresos para la administración tributaria" Rojas (2004,5)." (Parra Jiménez, 2010, pág. 180)

El articulista es enfático. Eludir el pago de tributos no es ilegal. Se trata de acogerse a los vacíos que la misma legislación permite, pues facilita al contribuyente un menor pago de impuestos, sea por el diseño de la misma ley o que ella permite esos vacíos para que el contribuyente obtenga un menor impuesto a declarar y de paso a pagar. Esto plantea dos aspectos determinantes, el primero lo que concierne al tema de la legislación, el segundo a la repercusión del no pago de tributos en el descenso de ingresos a la administración tributaria. El mismo artículo clarifica cual es el alcance de la segunda perspectiva así:

"En este sentido económico, a partir de la segunda perspectiva el Estado juega un doble papel, el ser un dinamizador y controlador de los comportamientos económicos del mercado, como los que se mencionaron anteriormente, contando a su favor con diferentes tipos de política, entre las que se encuentra la política fiscal; en ella los impuestos se convierten en una de las herramientas más importantes para cumplir objetivos a nivel macroeconómico y microeconómico. Al existir evasión tributaria, se distorsionan estas decisiones, lo que determina complejos problemas de política fiscal que se ven reflejados en aumentos de impuestos y pagos injustificados de los mismos tanto para ciudadanos como empresarios." (Parra Jiménez, 2010, pág. 180)

En las conceptualizaciones anteriores, el autor es enfático en señalar que el estado le da impulso y control a los mercados económicos mundiales, para ello interviene con la política fiscal, la cual viene representada por los tributos los cuales son los mecanismos más eficientes para que con sus recursos se

puedan alcanzar objetivos tanto macro como microeconómicos y que cuando estos hacen falta, se incumplen estas metas y en consecuencia el Estado se ve precisado a aumentar la carga tributaria y que los ciudadanos terminen pagando sin justificación alguna más impuestos de los que realmente le corresponden, de donde se deduce que es sano darle cumplimiento a la política fiscal, para evitar siga siendo sacudido el bolsillo de los contribuyentes.

“De la lectura armónica de los dos artículos transcritos, 402 del Código Penal y 665 del Estatuto Tributario, podemos concluir lo siguiente: Las sanciones penales proceden porque se trata de dineros públicos en manos de terceros, dineros estatales que pasan por manos particulares quienes deben tratarlos con guantes de seda -con celo de dueño y delicadeza de tercero- porque los dineros públicos son de todos. Lo referente a retenciones en la fuente aplica solo para impuestos nacionales, a pesar del artículo 59 Ley 788 de 2002, el cual ordena a los entes territoriales acogerse al procedimiento tributario nacional. El delito penal se configura a los dos meses contados desde el vencimiento de la declaraciones y desaparece una vez se cancele lo adeudado. La pena de prisión se paga sin perjuicio de la cancelación de la deuda y de las probables sanciones económicas, es decir, la pena privativa de la libertad que va de cuatro a nueve años, no exime al infractor de pagar lo adeudado. Las sanciones penales se aplican a personas naturales, por ello, tratándose de personas jurídicas, responden los representantes legales quienes quedarán con la mancha en sus antecedentes penales. Para que proceda la sanción penal, los agentes de retención deben ser previamente requeridos por la DIAN (Concepto 70057 de 2006).” (Responsabilidades Penales Tributarias en Colombia, 2011)

Debe señalarse entonces, de acuerdo con lo citado con este blog virtual, en el caso de los delitos tributarios, se trata de dineros estatales en manos de particulares, quienes por el solo hecho de manejar esos recursos públicos deben darle un tratamiento especial y cuidadoso porque son propiedad de la comunidad. Por otra parte, en lo que respecta a la retención en la fuente, esta

solo opera para impuestos nacionales y se someten al procedimiento de impuestos del mismo orden. En cuanto a la conducta punible, esta se tipifica cuando dejen vencer los dos meses después de vencerse las declaraciones y que según la norma doctrinal comentada, la aplicación de la sanción penal no exime de pagar la deuda contraída y que inicialmente se imponen a las personas naturales y los representantes legales de personas jurídicas son quienes finalmente quedan procesados.

Karen Julieth Álvarez Niño (2013), en su trabajo académico “La Responsabilidad penal del agente retenedor o recaudador en el gravamen a los movimientos financieros”, realiza un análisis desde el punto de vista del derecho penal general del delito que nos ocupa que lo realiza así:

“2.2.1.Elementos objetivos.2.2.1.1. Sujetos: Activo: Es aquel que ha de llevar a cabo la conducta típica, en este caso el sujeto activo es cualificado ya que se exige que la persona sea agente retenedor o autoretenedor en virtud de la ley. Pasivo: Es aquella persona o entidad titular del bien jurídico vulnerado con la conducta típica realizada por el sujeto activo. Para el caso en concreto, el sujeto pasivo es el Estado pues sobre su actividad recae la afectación cuando el agente retenedor o autoretenedor no consigna las sumas retenidas” (Álvarez Niño, 2013, pág. 38)

Lo anteriormente expuesto indica a concluir que el análisis del tipo penal desde el punto del sujeto activo señala como aquel que se encarga de realizar o consumir la conducta punible, y que para el caso se exige como sujeto activo cualificado que la persona actué como agente retenedor o autoretenedor, como sujeto pasivo se tiene a la persona natural o jurídica perjudicada con el delito y para el caso el Estado, cuyas arcas sufren mengua por la actividad criminal de

quien no consigna oportunamente las sumas autoretenidas. Seguidamente analiza el tema del bien jurídico:

“2.2.1.2. Bien Jurídico: Entendido este como el interés de la vida y de la comunidad que merece la protección especial del Derecho Penal, en el caso sub examine el bien jurídico que se protege es la administración pública. Según Bernal Pinzón la administración pública “comprende toda la actividad funcional del Estado; en ella quedan cobijadas las tres funciones fundamentales del Estado: la legislativa, la jurisdiccional y la denominada actividad jurídica que comprende específicamente la actividad puramente administrativa” (Álvarez Niño, 2013, págs. 38,39)

Partiendo del supuesto anterior, el bien jurídico protegido acá es la administración pública, a quien se cuida para que ejerza sus funciones legales, especialmente la función legislativa, la jurisdiccional y la actividad administrativa. Seguidamente se analiza el verbo rector así:

“2.2.1.3. Verbo Rector: Esto es la conducta reprochable la cual para el artículo 402 del código penal – Ley 599 de 2000- es la de “no consignar”. (Álvarez Niño, 2013, pág. 39)“2.2.2. Elementos normativos. Agente Retenedor o autoretenedor: El artículo 368 del Estatuto Tributario – Decreto 624 de 1989- define los agentes de retención como aquellas entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación o de invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y demás personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por razón de las funciones conferidas por la ley deben efectuar la retención o la percepción del tributo correspondiente.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 39)

Por tanto es conveniente anotar que la conducta que se pune es no consignar, que sus elementos normativos describe a los agentes de retención como las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de

valores, los fondos de pensiones de jubilación o de invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y demás personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, y las personas naturales y jurídicas que están obligadas a las retenciones o a recibir el tributo correspondiente. En el siguiente ítem se describen varios elementos normativos del tipo a saber:

“Autoretención: Esta es la figura en virtud de la cual el proveedor o vendedor es quien practica la respectiva retención en la fuente. Para ser autoretenedor es necesario ser catalogado como autoretenedor por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN de conformidad con lo señalado en la resolución número 04074 del 25 de Mayo de 2005.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 40)

Refiere la anterior cita que quien funge como proveedor o vendedor tiene la obligación legal de retener en la fuente y que la calidad de auto retenedor se la otorga la Dian conforme a la resolución 4074 de 2.005. En la siguiente cita se refiere la misma publicación a la retención en la fuente:

“Retención en la fuente: Es el cobro anticipado del impuesto a la Renta, el impuesto a las ventas nacionales o el impuesto de industria y comercio de conformidad con lo señalado por el Estatuto Tributario – Decreto 624 de 1989 -.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 40)

Se expresa así entonces que la retención en la fuente es cobrar anticipadamente el impuesto a la Renta, el impuesto a las ventas nacionales o el impuesto de industria y comercio. A nuestro juicio, este cobro adelantado se antoja algo ilegal, porque no tiene sentido cobrar un impuesto de algo que no se ha causado, los tributos deben cobrarse luego de demostrar y recibirse las

rentas, realizar las ventas y ejercer las actividades mercantiles allí señaladas.

Seguidamente se encarga de definir las tasas:

“Tasa: La Corte Constitucional ha señalado que las tasas “son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero solo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente”. (Álvarez Niño, 2013, pág. 40)

De tal modo, las tasas son unos tributos que se podrían denominar casi que voluntarios, que los paga el usuario o destinatario del mismo cuando utiliza determinado servicio, como puede ser el de la sobretasa a la gasolina, que se paga cada vez que se llena de combustible un vehículo. Posteriormente explica en que consiste una contribución:

“Contribuciones: La Corte Constitucional define las contribuciones como aquellos pagos dirigidos al Estado pero que “no generan una contraprestación directa equivalente por parte del Estado, ya que este no otorga un bien ni un servicio que corresponda al pago efectuado.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 40)

En resumen, una contribución es otro de tantos tributos que a los ciudadanos impone el Estado, pero que lo exoneran de prestar a cambio un servicio ni un bien. Esta también es una forma ilegal de tributar, en la medida que el Estado se estaría enriqueciendo ilícitamente, cobrando una contribución sobre la cual no recibe el conglomerado social ningún tipo de bien, prestación ni servicio y la idea es que el cobro de impuestos, contribuciones y demás genere un beneficio correlativo a los asociados. A reglón seguido define el impuesto a las ventas:

“Impuesto sobre las ventas: Señala el artículo 420 del Estatuto tributario – Decreto 624 de 1989- Es la prestación pecuniaria exigida por el estado a las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente, a la prestación de servicios en el territorio nacional, la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, la circulación, venta y operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 41)

Resumiendo lo anterior, este impuesto es una prestación de carácter dinerario que exige el Estado a quienes venden bienes muebles y que no tengan la calidad de exentos y dentro del territorio nacional, este tributo se aplica igualmente a los bienes importados, a los juegos de azar excepto las loterías. Esta interesante publicación académica no solo se ocupa de las anteriores definiciones, sino que señala los elementos extrajurídicos necesarios para la consumación del tipo penal así:

“Consignar: es el ejercicio que realiza el agente retenedor de acudir a la entidad financiera fijada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN para depositar las sumas retenidas en las cuentas que este último ha designado para tal fin. “ (Álvarez Niño, 2013, pág. 43)

Dicho de este modo, consignar es la actividad del agente retenedor o autoretenedor consistente en depositar en la entidad financiera fijada por la Dian, todos y cada uno de los dineros que ha retenido, pero dentro de las fechas límites estipuladas, sino se hace así se consume la conducta penal investigada. Ahora bien, corresponde clarificar en que consiste el acto de presentar la declaración tributaria:

“Presentación de la declaración: Es necesario consultar los reglamentos y guías emitidas por la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales DIAN para determinar los parámetros en los que se debe presentar la declaración.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 43)

Esta actividad se realiza consultando las guías, formularios y reglamentos emitidos por la DIAN, en las fechas por ella establecidas y de no hacerse en dichos plazos, genera sanciones y cobro de mora por extemporaneidad. Como otras de tantas formas necesarias en materia tributarias, Álvarez Niño procede a explicar en qué consisten varias declaraciones a saber:

“Declaración de retención: Consiste en el diligenciamiento del formulario que ha fijado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN para consignar en él, la información de las retenciones en la fuente practicadas.” Declaración sobre el impuesto sobre las ventas: Consiste en el diligenciamiento del formulario que ha fijado la Dirección de Impuestos y - 43- Aduanas Nacionales DIAN para consignar en él, la información de las ventas practicadas. (Álvarez Niño, 2013, pág. 43)

Estos dos formularios los suministra la DIAN, para diligenciar tanto las declaraciones de retención en la fuente como las ventas. Álvarez Niño sigue describiendo todos los elementos del tipo así:

“2.2.3. Elementos subjetivos 2.2.3.1. Modo: por omisión, esto es, se realiza una conducta diversa a aquella que se esperaba con base en la norma penal, en latín non facerequod debetur.²³ 2.2.3.2. Tiempo: después de dos meses de la fecha fijada por el Gobierno Nacional. 2.2.3.3. Lugar: La omisión puede tener lugar en cualquier parte del territorio nacional. 2.2.3.4. Subjetivo: Omitir consignar las sumas retenidas en el tiempo designado para ello por el Gobierno Nacional.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 43)

En este aparte doctrinal perfectamente se describe la acción nociva a la norma penal, consistente en no realizar la conducta que la norma

espera, es decir dejar pasar el tiempo que la ley fija y no consignar las sumas autoretenidas, omisión que puede realizarse en todo el territorio del país. Ahora se ocupa de describir cuales son los elementos de acuerdo a la estructura y por qué razón es un tipo penal en blanco:

“2.2.4.1. Tipo penal en blanco: Este artículo es una ley penal en blanco en tanto que para su interpretación se hace necesario remitirse a otra norma jurídica. Señala CURY que la norma penal en blanco es aquella que a pesar de señalar cual es la sanción aplicable, describe solo parcialmente el delito correspondiente y confía la determinación de la conducta punible o su resultado a otra norma jurídica a la cual reenvía expresa o tácitamente” (Álvarez Niño, 2013, pág. 44).

Dicho de este modo, el delito de Omisión de Agente retenedor es un tipo penal abierto o en blanco, porque obliga a remitirse al Estatuto Tributario, donde su descripción no es completa ni total y que el resultado de la conducta lo completa la norma objeto de reenvío.

“24 2.2.4.2. Elemental Simple: Se configura el tipo penal tras la ejecución de un solo verbo rector, esto es, el ejercicio negativo de consignar a las sumas retenidas en el término definido por el Gobierno Nacional.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 44)

Esta cita doctrinal indica que para la consumación del tipo penal solo se requiere que se ejecute el verbo rector omitir, es decir dejar de consignar las sumas retenidas. Ahora analiza los elementos acorde con el sujeto activo:

“2.2.5. Elementos de acuerdo al sujeto activo 2.2.5.1. Mono subjetivo: en tanto que solo exige que una sola persona (el agente retenedor o autoretenedor) omita consignar las sumas retenidas. 2.2.5.2. Determinado: Pues el tipo penal exige en el actor del delito la calidad de agente retenedor o autoretenedor, no basta con ser cualquier persona.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 44)

En este orden de ideas, el sujeto activo de la conducta es una sola persona: El agente retenedor o autoretenedor, necesariamente tiene que tener esa calidad o condición para que se tipifique la conducta, la cual vulnera un solo bien jurídico según la comentarista: “2.2.6. Relación de acuerdo al bien jurídico. Mono ofensivo: La omisión de la conducta descrita, genera la vulneración de un bien jurídico: la administración pública. 2.2.6.2. De Lesión: La omisión hace que el bien jurídico protegido por la norma penal se vea menguado.” (Álvarez Niño, 2013, págs. 44,45). Es decir que el bien lesionado es la administración pública y se trata de un delito de lesión al bien jurídico que la norma protege. Es igualmente un tipo de resultado y de omisión. “De resultado: El tipo penal describe como punible el resultado, se refiere a la lesión efectiva del bien jurídico. 2.2.7.2. De Omisión: El delito descrito en el artículo 402 del código penal se concreta por la omisión de consignar las sumas retenidas, sin embargo, es importante analizar qué tipo de omisión nos propone el tipo sub examine y resolver si ¿existe delito frente a la omisión de recaudar las sumas que se está obligado a retener? Resolviendo la primera de las cuestiones, existe el delito de omisión cuando mediante inercia o comportamiento activo o negativo se incumple un mandato contenido en la norma penal. Para el tipo penal analizado, la omisión se concreta en la desatención de consignar el dinero que con ocasión del ejercicio de agente retenedor se han recaudado.” (Álvarez Niño, 2013, pág. 45)

En síntesis, el bien jurídico tutelado que es la administración pública, resulta lesionado con la falta de acción o sea la omisión de consignar las sumas retenidas, dentro del plazo establecido por la autoridad tributaria, pero

tal omisión se patentiza en no consignar oportunamente el dinero deducido o retenido, en su función de agente retenedor o recaudador.

Rueda Mantilla (2014), en su publicación denominada “Implicaciones de la creación del Impuesto Nacional al Consumo en los aspectos Fiscales y Penales”, afirma que el único delito fiscal en Colombia es el de omisión de agente retenedor, cuando expone:

“Así pues, y de conformidad con lo anterior, el único delito fiscal que existe en Colombia es el de omisión de agente retenedor, consagrado en el artículo 402 del Código Penal. Este delito, en términos generales, sanciona la conducta de no consignar al Estado las sumas retenidas o recaudadas por concepto de retención en la fuente o de IVA. Vale la pena decir que la existencia de este tipo penal, en relación con el artículo 28 de la Constitución Política, encuentra justificación constitucional, según lo manifestado por la Corte Constitucional, en que “ni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria frente a las sumas que deben recaudar dentro de sus respectivas esferas de acción” (C.Const., C-009/2003, C. Isaza, p. 31). De esta forma, el tipo penal está acorde con la Constitución Nacional, en la medida en que no implica prisión por deudas sino una sanción penal por apropiarse de unos dineros obtenidos con un título no traslativo de dominio.” (Rueda Mantilla, 2014, pág. 14)

El comentarista explica por qué considera esta conducta es el único delito fiscal en el país, que comportamiento sanciona y que de acuerdo con la Corte Constitucional, esta conducta punible está acorde con el artículo 28 de la Carta, en la medida que los agentes retenedores o autoretenedores no son contribuyentes de impuestos del Estado, están obligados a retener y recaudar las sumas dentro de sus campos de acción, lo que se entiende es una función legal que cumplen y transitoriamente funciones como servidores públicos, no se trata de imponer prisión por deudas sino una sanción de tipo punitivo por

apropiarse indebidamente de unas sumas de dinero que debían reportar a la DIAN y que no es de su propiedad. Seguidamente el autor indica se trata de un tipo penal en blanco al señalar:

“En el texto anteriormente citado se mencionan algunos supuestos de hecho que no se encuentran consagrados en las normas de carácter penal. Cuando esto ocurre nos encontramos frente a un tipo penal en blanco o fundamental (Velásquez, 2007, p. 634). Estos supuestos de hecho de la norma penal en blanco, en este caso, se encuentran en las normas de carácter tributario. Además de lo anterior, en este caso nos encontramos frente a un tipo omisivo doloso. Esto quiere decir que la “tipicidad surge de la diferencia entre el actuar realizado y el vertido en el dispositivo legal” (Velásquez, 2007, p. 321). El actuar vertido en el dispositivo legal es el de consignar las sumas recaudadas por concepto de IVA o las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente, y la omisión de este actuar es diferente a lo vertido en el dispositivo legal y, por tanto, la causa de la tipicidad de la conducta.” (Rueda Mantilla, 2014, pág. 15)

De lo anteriormente transcrito se tiene que, el tipo penal resulta en blanco porque se traen al mismo elementos por fuera de la descripción normativa hecha en el código, es decir que por remisión o envío van a otra legislación extrapenal, para el caso el Estatuto Tributario; en segundo lugar, se trata de un tipo o conducta tanto omisiva como dolosa, no culposa, porque en la voluntad del agente reside el no querer y hacer a propósito la no consignación o depósito de las sumas que retiene o autoretiene, o sea que se abstiene de dar cumplimiento a la norma tributaria que le obliga a deducir las sumas y luego a depositarlas, terminando ese ciclo completo y por tanto así resulta típica la conducta.

3.2. DERECHO COMPARADO

La existencia del delito de omisión de agente retenedor en el derecho comparado no es fácil su localización en la literatura existente. Se menciona es el delito fiscal o tributario. Conforme a los resultados del Boletín Foro Fiscal Iberoamericano, realizado del 14 al 28 de octubre de 2013, en donde se pudo concluir de varios países lo siguiente:

“varios expertos manifestaron que en sus países la tipificación del delito tributario es insuficiente para enfrentar con eficacia los comportamientos de evasión tributaria, así tenemos que en el caso de Bolivia la configuración del delito no considera a terceros no obligados al pago de tributos que falsifiquen documentos para generar deducciones de crédito fiscal o gastos deducibles; para el caso de El Salvador en algunos casos se exige el cumplimiento de condiciones previas de procesabilidad para el inicio de la acción penal, las cuales restan eficacia, por ejemplo el agotamiento de la vía administrativa; en el caso de México el experto cuestiona el modelo existente por disposición constitucional que una autoridad federal policial o del Ministerio Público, sea quien lleve a cabo la investigación del delito, incluyendo el tributario, cuando resulta más eficaz el modelo en el cual la Administración Tributaria realiza la investigación.” (Molina R, 2013, págs. 19,20)

De lo anteriormente expuesto se tiene que en varios países del área no satisface la tipificación del delito tributario y especialmente el tema de la evasión, toma por ejemplo a Bolivia, donde terceras personas no obligadas a tributar cuando ellas incurran en falsificación de documentos fiscal o para deducir gastos tributarios, en El Salvador exige la iniciación de acciones previas como requisito de procesabilidad o puesta en marcha de la acción penal, las cuales hacen que la vía gubernativa administrativa pierda operancia; en México se critica que conforme a la Constitución Nacional sean las autoridades federales o policiales o judiciales quienes realicen la investigación,

cuando tal hecho corresponde a la autoridad tributaria. Ahora bien, el mismo estudio aborda las distintas formas de configurar el delito:

“Destaca para los diferentes países la heterogeneidad en la configuración del delito tributario, algunos países como el caso de Chile y El Salvador, se tienen tipificaciones específicas para enfrentar el fenómeno de los documentos falsos que generan créditos fiscales o gastos; en caso de España se ha incluido en el año 2012 un delito cualificado para reprimir actuaciones graves, además resulta relevante la conexión con el delito contable, figura que no se encuentra en los países latinoamericanos encuestados; destaca el caso de República Dominicana con las reglas tasadas de las circunstancias agravantes y atenuantes” (Molina R, 2013, pág. 20)

A este respecto, se tiene que en Chile y el Salvador se tipifican delitos por falsificar documentos fiscales, en España fue recientemente incluido, incluso vinculándolo con el delito contable, figura que no aparece en los demás países observados y que en República Dominicana se manejan atenuantes y agravantes.

“En todos los países que forman parte de la encuesta, las AT tienen facultades para denunciar la existencia de indicios de delito tributario, en algunos inclusive es de carácter exclusiva para ejercerla directamente ante los tribunales penales, como el caso de Chile y de Uruguay, en otros como el caso de Bolivia, El Salvador, México y República Dominicana dicha facultad no se ejerce directamente ante la judicatura penal, debiendo realizar la denuncia ante el Ministerio Público quien ejerce la investigación penal y determina si existen los elementos suficientes para la existencia del delito tributario. En el caso de España al ser perseguible el delito tributario de oficio, también puede ser iniciada la investigación a instancia de otras autoridades administrativas. En la mayoría de los países encuestados, la facultad para la interposición de la denuncia o querrela para la persecución del delito tributario, es exclusiva del Titular de la AT.” (Molina R, 2013, pág. 20)

Se colige de la anterior cita que las autoridades tributarias en todos los países tomados de muestra tienen potestad para denunciar los delitos en la materia, en algunos solo ellas pueden como en Chile y Uruguay, en Bolivia, El Salvador, México y República Dominicana no se denuncia directamente a la justicia penal, primero se canaliza por el ministerio público, para que asuma la investigación punitiva y decida si hay lugar a acción tributaria. En España el delito tributario se inicia de oficio, también lo pueden iniciar otras autoridades del orden administrativo, de donde como norma casi general que la presentación de denuncia o querella es potestad exclusiva de la autoridad en materia de impuestos. El mismo documento se extiende al análisis de las sanciones en los distintos países así:

“En el caso de los países de Bolivia, El Salvador y España, la sanción es establecida ante el juez que conoció del delito tributario, es decir, no se establece en sede civil o administrativa. Actualmente en España se está en proyecto de reformar la Ley General Tributaria, en el sentido de que la AT pueda elevar el tanto de culpa al Juzgado, y a su vez siga persiguiendo administrativamente a los denunciados y exigiéndoles la liquidación tributaria, evitando así que el procedimiento penal se alargue innecesariamente. La AT de Chile tiene la facultad para decidir si denuncia ante el Juez Tributario y Aduanero, que resuelve las causas civiles, la aplicación de una multa del 50% al 300% de los impuestos evadidos, con la debilidad que la prescripción es de 3 años y no de 6 como lo es para el cobro de los impuestos adeudados cuando las declaraciones son maliciosamente falsas. En el caso de República Dominicana y Uruguay las AT’S mediante sus procedimientos regulados establece administrativamente las sanciones, sin perjuicio de que se realice o no la denuncia penal. En Uruguay la sanción en caso de defraudación tributaria es de 15 veces el impuesto que se haya defraudado o pretendido defraudar. La legislación en México considera que una misma conducta pueda ser tipificada como infracción administrativa y como delito, ejemplo de ello es, el proporcionar datos falsos al Registro Federal de Contribuyentes.” (Molina R, 2013, págs. 20,21)

Ahora bien, de conformidad con lo antes reproducido, en México una conducta puede ser tipificada como infracción administrativa y como delito, como sería reportar datos falsos al Registro Federal de Contribuyentes; en Uruguay la sanción por defraudación tributaria es el pago de 15 veces el impuesto defraudado o intentado de defraudar, en República Dominicana y Uruguay las autoridades tributarias establecen sanciones administrativas sin perjuicio de la acción penal, en Chile hay la opción si se denuncia ante el Juez Tributario y Aduanero, se aplica multa del 50% al 300% de los impuestos evadidos, la prescripción es de 3 a 6 años para el cobro de los impuestos adeudados antes las declaraciones falsificadas; en España se pretende que la Autoridad Tributaria persiga tanto penal como administrativamente y les exija la liquidación tributaria y finalmente en Bolivia, El Salvador y España, la sanción la fija el juez que conoció del delito tributario, no se impone civil o administrativamente.

Para referirse al objeto jurídico de los delitos contra la Hacienda Pública, Echavarría Ramírez (2014) en el derecho español, realiza una disertación teórica acerca de este tema en estas conductas punibles, cuando indica:

“Con lo dicho hasta el momento puede adelantarse una primera conclusión. Bien por una razón jurídica tributaria, bien con fundamento en una interpretación sistemática, no es posible asimilar directamente aspecto objetivo de la Hacienda pública con erario público y entender que con ello se concreta el objeto jurídico para el caso de los delitos contra la Hacienda pública. Esto sin desconocer la razón que cabe a quienes defienden la tesis patrimonialista, según la cual la afectación a los ingresos de la Hacienda pública es un elemento relevante en los delitos tributarios. Dicho esto, y con miras a concretar el bien jurídico penalmente protegido debe reconocerse en primer lugar el papel que representa el principio de solidaridad acorde con el modelo social de Estado, que en el ámbito penal tributario se concreta (34) en el deber de tributar del art. 31.1 CE . Ahora, el principio de solidaridad requiere una mayor concreción para definir los límites del bien jurídico penalmente protegido por el

delito de defraudación tributaria¹⁵⁴, la que se logra a través del reconocimiento de los diferentes fines del tributo, que lo convierten en un instrumento de dirección política¹⁵⁵. Por ello, el tributo como instrumento para la realización de objetivos financieros y de intervención política debe estar necesariamente presente en la configuración del bien jurídico, siendo estos fines la concreción del deber de solidaridad” (Echavarría Ramírez, 2014, págs. 34,35)

De acuerdo con la anterior cita doctrinal, se tiene que no es posible confundir la Hacienda pública con el erario público y colegir así que de esa forma emerge el bien jurídico para estos delitos contra la hacienda pública. El autor considera la tesis patrimonialista, donde la según la cual la lesión de los ingresos de la hacienda pública es un elemento sumamente importante en los delitos tributarios y dentro de esta argumentación si de configurar el interés jurídico legalmente tutelado, dentro del mismo debe admitirse la importancia del principio de solidaridad dentro del modelo social de Estado, en el cual el ámbito penal tributario está representado en la obligación de tributar, de donde el objetivo del tributo es servir de instrumento en materia política pero con miras a lograr objetivos financieros. El comentarista se refiere a cuál es el objeto jurídico del delito de defraudación tributaria e indica:

“Con fundamento en lo anterior, podemos adelantar una segunda conclusión. El objeto jurídico del delito de defraudación tributaria debe dirigirse al instituto jurídico financiero, el Tributo, sin priorizar sólo el efectivo ingreso que del mismo se deriva. La diferencia entre el Tributo y el efectivo ingreso se explica al considerar que entre uno y otro momento es necesario un acto de liquidación que permitirá la concreción del crédito tributario. En función de esto, debe reconocerse que el marco de aplicación de los delitos tributarios queda circunscrito a un preciso ámbito o fase del procedimiento de gestión tributaria, que en el caso del delito de defraudación tributaria es el momento de declaración y liquidación. Es en esta fase del procedimiento de gestión tributaria en que la necesidad de protección penal se hace más relevante, pues el Estado está en una situación de vulnerabilidad al corresponder las funciones de liquidación a los deudores tributarios, lo que podría ser aprovechado por éstos para frustrar los fines del tributo. Esto difiere claramente de la situación en fase de recaudación, en la que el Estado, con

fundamento en el título que confiere un crédito tributario ya liquidado, se convierte en un acreedor con capacidad de defensa de sus intereses.” (Echavarría Ramírez, 2014, págs. 35,36)

Se infiere entonces que el objeto jurídico en el delito de defraudación tributaria es la institución jurídica financiera, el Tributo, donde el solo ingreso del tributo no es tan fundamental como el acto de declaración y liquidación que permitirá concretar el ingreso tributario, siendo esta la fase en que los delitos tributarios quedan plasmados, dentro del proceso de gestión tributaria, y es donde necesita ser objeto de protección penal para el Estado, porque se expone o queda vulnerables en esa fase y es donde se puede sacar provecho para eludir la liquidación y recaudación del tributo y evadir los fines que con él se persiguen. Dicho de este modo, el bien jurídico del delito tributario debe enfocarse a proteger las funciones que persigue el tributo en la sociedad, entre ellas la de hacer realidad fines tanto de política como en materia financiera e indica:

“En función de lo anterior, es posible orientar el bien jurídico penalmente protegido hacia la idea de las funciones del tributo, como expresión en el ámbito tributario del deber de solidaridad. Se trata de hacer girar el bien jurídico a partir de la idea del Tributo como instrumento destinado a la realización de fines políticos y financieros. No obstante, creemos que es necesaria una precisión adicional. La idea de concretar el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria en los fines del Tributo ha sido ya reconocida por Dannecker en Alemania o Gracia Martín en España. Sin embargo, cada uno de estos autores concreta esta propuesta por medio de un elemento adicional, que en el caso del autor alemán es el sistema tributario y del autor español las previsiones de recaudación tributaria. Creemos, sin embargo, que tal tipo de concreción debe orientarse en un sentido diferente.” (Echavarría Ramírez, 2014, pág. 36)

A título ilustrativo se tiene entonces que el bien jurídico se protege pensando en el concepto de solidaridad que genera la deducción tributaria, la cual es la fuente de realización de temas políticos y financieros, e incluso si se

le mira con detalles asuntos de índole social, de donde emergen como elementos de superlativa importancia tanto el sistema tributario como las formas de su recaudación, según lo han propuesto autores alemanes y españoles. El mismo autor en esa línea argumentativa se ocupa de cuáles son los fines del tributo y explica:

“Se cree que los fines del tributo han de concretarse a través del cumplimiento de los deberes de declaración y pago correspondientes a la normativa que regula cada tributo individual, pues sólo a través del cumplimiento de tales deberes tiene realización de provisión de recursos al Estado. En este orden, el bien jurídico penalmente protegido se concretaría en las funciones del Tributo, materializadas en el cumplimiento de los deberes de cada tributo singular en el marco de la relación jurídico-tributaria y cuyo fundamento último está en el art. 31 CE. Esta concreción es la más adecuada de cara a la interpretación del delito de defraudación tributaria. En estos términos, los fines fiscales se encuentran representados más claramente a través de la elusión al “pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie”. Por otra parte, en lo que toca con el disfrute de “beneficios fiscales”, ello queda más claramente asociado a la realización de fines extrafiscales del Tributo.” (Echavarría Ramírez, 2014, págs. 36,37)

Así las cosas , el impuesto como tal tiene como finalidad cumplir el deber de declarar renta, de posteriormente verificar su pago, de acatar la ley que lo regula y que tan solo de esta forma es posible que el Estado adquiera recursos, entonces el bien jurídico serían sus funciones y los deberes que atiende cada impuesto, dentro de la conexidad entre el derecho y la actividad tributaria y su inobservancia ya tiene transcendencia dentro de la esfera penal, en la cual al eludirse el pago de tributos o sumas retenidas o a retener u otro tipo de contribuciones, es que se concreta la conducta jurídica penalmente relevante.

Ahora bien, es conveniente señalar en otras legislaciones de la región como se tipifica el delito de omisión de agente retenedor, sino en la misma descripción de la legislación colombiana, por lo menos con algunos elementos similares. Para tal fin (Gavilán Núñez, 2010), en su publicación “El Delito Fiscal en América Latina” hace un juicioso trabajo sobre la materia en Latinoamérica y de allí fue posible encontrar figuras similares así:

En Argentina se conoce como Apropiación indebida de tributos y la descripción de la conducta es como sigue:

“Apropiación indebida de tributos: sanciona al agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado supere la suma de diez mil pesos.” (Gavilán Núñez, 2010, pág. 18)

Esta conducta del país austral impone sanción al agente encargado de retener o percibir tributos nacionales que no los deposite, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles contados después de vencido el plazo de ingreso. En tal sentido se parece la figura al modelo colombiano, en la medida que se conserva la figura del agente retenedor o recaudador, se pune la conducta de no consignar las sumas retenidas o recaudadas, pero en el modelo argentino se refiere a toda clase de tributos mientras que en el colombiano especifica solo retención en la fuente, tasas o contribuciones públicas e impuesto sobre las ventas. En Brasil la figura está consagrada genéricamente como delito tributario así:

“En el Artículo 2 de la ley 8137 de 1990,..Constituye un crimen contra la Orden de supresión de impuestos o impuesto Reducir o

contribución social y cualquier accesorio a través de las siguientes medidas:

II. dejar de recaudar dentro del plazo legal, impuesto sobre el valor o contribuciones sociales con descuento o acusado, como contribuyente de obligaciones a recoger las arcas públicas (traducción con traductor de google;" (Gavilán Núñez, 2010, pág. 20)

Esta figura se parece a la colombiana en que sanciona el dejar de recaudar los impuestos dentro de un plazo legal, pero no especifica qué tipo de impuestos, solo se pune el no recaudarlos oportunamente. En Chile viene descrita así:

"Omisión de presentación de declaración de impuestos (art. 97 n° 5 del Código Tributario): multa del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir y presidio menor en sus grados medio a máximo (entre 541 días y 5 años)." (Gavilán Núñez, 2010, pág. 26)

Respecto al caso colombiano, el modelo chileno es mucho más pobre y explicito, porque tan solo sanciona la omisión en la presentación de la declaración de impuestos, nada dice respecto de la omisión de las sumas retenidas o autoretenidas. En el Salvador se tipifica así:

"Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 250): sanciona a quien retenga o perciba impuesto estando designado para tal efecto por virtud de la ley o por la Administración Tributaria, no enterándolo al Fisco en el plazo legal estipulado para tal efecto, y las sumas apropiadas indebidamente excedieren en total de 25.000 colones por mes. Asimismo, se tipifica en esta norma a quien, sin tener la designación u obligación legal de retener o percibir, retenga o perciba impuesto total superior a 25.000 colones al mes y no lo entere al Fisco." (Gavilán Núñez, 2010, pág. 37)

En este país centroamericano, la descripción legal guarda muchas similitudes con el modelo colombiano, porque sanciona la retención de impuestos a quien lo perciba y no lo entregue a la Administración Tributaria, dentro los plazos legalmente pero adicionalmente impone la misma sanción a

quien, sin estar autorizado, retenga o perciba impuesto.

En México ocurre algo similar al modelo chileno y describe así la conducta:

“Por su parte, el artículo 109 indica una serie de conductas que son asimiladas a la defraudación fiscal. Éstas son las siguientes: ... b) Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.” (Gavilán Núñez, 2010, pág. 46)

La conducta en México castiga penalmente la omisión de informar a las autoridades tributarias las sumas retenidas o recaudadas. En ese país la legislación consagra como otra conducta punible la defraudación fiscal calificada, con la siguiente descripción normativa:

“2. Defraudación fiscal calificada. Las conductas constitutivas de defraudación fiscal, así como aquellas que son asimiladas a ellas, se califican si son originadas con concurrencia de alguna de las circunstancias siguientes: e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.” (Gavilán Núñez, 2010, pág. 46.47)

“Tipo Especial Propio: tipifica el no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.” (Gavilán Núñez, 2010, pág. 61)

En el país azteca entonces es donde más ricamente se encuentra consagrada esta conducta punible, en la medida que además de castigar la omisión de información a las autoridades tributarias las sumas retenidas o recaudadas; también se pune el no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o deducciones de tributos.

De otra parte, el derecho comparado maneja el tema de las teorías relacionadas con el derecho penal tributario, dentro de las cuales existen la penalista, la administrativa y la tributaria o autónoma, a las cuales se ha referido así la doctrina:

“Corriente Penalista. Para los seguidores de esta teoría, las infractores fiscales tienen la misma naturaleza de las infracciones penales, pues si el derecho tributario tiene por finalidad dotar al Estado de los recursos necesarios para que cumpla con sus fines (a través de la regulación de ingresos y egresos del Estado, y de políticas económicas que doten de bienestar general a la colectividad), este - al igual que el ilícito penal común- violenta la seguridad de los individuos y de la sociedad al atentar contra los ingresos y patrimonio del Estado.” (Bellomo Montalvo, 2014, pág. 8)

De acuerdo con estos doctrinantes, no hay diferencia entre las infracciones penales y las infracciones tributarias, de donde el derecho tributario busca entregar al Estado ingresos para el desarrollo de sus actividades legales, constitucionales, sociales, educativas, de salud y para los distintos fines que el Estado ha sido concebido, en donde los recursos estatales son indispensables para el funcionamiento del mismo y para que puedan dotar a los ciudadanos de las condiciones mínimas que aseguren su bienestar general, de donde la evasión o los delitos tributarios ponen en peligro tal seguridad general y atentan contra el patrimonio estatal.

“Gonzalo Rodríguez Murillo, quien se encuentra en la corriente penalista, establece que el criterio que permite unificar el derecho penal tributario del derecho penal común es la similitud de las sanciones penales y administrativas. El legislador califica ambas conductas, penal tributario y penal común, como ilícitas; por lo tanto, las sanciones indistintamente persiguen el castigo y la intimidación. Sus principales defensores sostienen que existe identidad en los principios jurídicos que los regulan así como en el bien jurídico tutelado.” (Bellomo Montalvo, 2014, págs. 8,9)

En efecto, para este tratadista el derecho penal y el tributario se fusionan en el misma corriente, tomando como consideración que las sanciones tanto penales como administrativas son parecidas, que el legislador considera ilícitas ambas conductas, una que transgrede la codificación penal y la otra la de los impuestos, los principios que las regulan son idénticos y el bien jurídico que ambas protegen. Otra corriente que direcciona el derecho tributario es la Corriente Administrativa, sobre la cual la misma publicación señala:

“Desarrollada en Alemania en 1902 por Goldschmidt, señala que existe diferencia entre la infracción penal y la tributaria. Las tributarias afectan a la administración estatal al no prestarle la ayuda necesaria para favorecer al bienestar público, y las penales ofenden bienes jurídicos protegidos en sí mismos por el derecho penal. James Goldschmidt llega a definir al derecho administrativo como “el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de satisfacer el bien público o estatal vincula la transgresión de una disposición administrativa, como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa” (Rintha, 2001). A criterio de Rintha Martínez, Goldschmidt incurre en esta teoría porque considera que hay una distinción entre las infracciones penales –que las considera naturales– y las administrativas –que las considera artificiales.” (Bellomo Montalvo, 2014, pág. 9)

Este comentarista plantea diferencias entre las infracciones penales y las tributarias, consistentes en que las primeras lesionan al Estado privándole de recursos que permitan el bienestar de la población, mientras que las infracciones penales vulneran bienes jurídicos y que en consecuencia, como el derecho administrativo está formado por disposiciones aplicables a la administración del Estado, cuya violación implica una sanción de tipo administrativo, no puede entonces proponerse similitud de sanciones en la esfera penal respecto de la administrativa.

Finalmente existe la corriente tributarista, quienes proponen el derecho tributario es una rama del derecho totalmente independiente y defienden sus planteamientos así:

“Corriente Tributaria. Quienes defienden esta teoría consideran al derecho tributario como una rama del derecho, autónoma, con sus propios principios y fundamentos que, interconectados entre sí, que permiten que el ilícito tributario sea regulado por sus propias normás, las que “específicas, distintas de las del resto del derecho, admiten solamente la aplicación del derecho penal común, cuando la ley tributaria omita regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio, o sus efectos, y además no sean los principios penales aplicados, subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características, o especificidades del derecho tributario” (Barrera, 2000). Villegas refiere que Giuliani Fonrouge concibe al derecho tributario como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícito-fiscal. En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal; “su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normás” (Giuliani Founrouge, citado por Villegas, 2001).” (Bellomo Montalvo, 2014, pág. 10)

Esta corriente vislumbra al derecho tributario como una rama del derecho independiente, con principios y fundamentos propios, que regulan el ilícito tributario por sus propias y específicas disposiciones, totalmente distintas de las demás ramas del derecho y solo permiten aplicar el derecho penal común cuando la ley tributaria deje un vacío o una norma en blanco o no contemple alguna sanción y que los principios penales aplicables no contradigan la naturaleza o esencia del derecho tributario y solo permite este opere cuando la ley tributaria se remita expresamente a él. Esta postura se comparte, por cuanto no tiene sentido aplicar normás de tipo penal, cuando existe un derecho tributario que para tal fin contempla sanciones de tipo tributario administrativo.

CAPÍTULO 4.

LINEA JURISPRUDENCIAL DE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

La jurisprudencia colombiana ha sido prolija con la producción de fallos que nutren el derecho tributario, específicamente en lo relacionado con el delito de Omisión de Agente retenedor y los tributos cuya retención este genera sanciones penales. En este capítulo se reseñan los fallos más representativos tanto de la Corte Constitucional como de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, en su orden.

4.1. JURISPRUDENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Uno de los primeros fallos en materia del impuesto a las ventas, el cual su evasión general el delito de omisión de agente retenedor, es la Sentencia C-335/94, la cual regula aspectos puntuales de la aplicación de este tributo así:

“Puesto que el IVA es un impuesto de creación legal, ninguna disposición constitucional señala quiénes deben ser sus sujetos pasivos, de tal manera que la ley está autorizada para establecer ese elemento del tributo, disponiendo qué clases de operaciones están sometidas y cuáles no. Corresponde al legislador, según el artículo 338 de la Constitución fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Así, pues, era de competencia del legislador señalar si las ventas de activos fijos estaban sujetas al pago del impuesto. Resolvió excluirlas por regla general y establecer algunos casos en que, excepcionalmente, debe pagarse el tributo, lo cual se ajusta plenamente al ordenamiento constitucional en cuanto atañe a los aerodinos, ya que se trata de bienes suntuarios cuya enajenación no es cotidiana sino precisamente excepcional.” (Sentencia C-335/94, 1.994)

De acuerdo con este extracto jurisprudencial, el IVA como impuesto no tiene señalados sus sujetos pasivos, la ley puede fijarlos e indicar que

actividades se someten al mismo, conforme al artículo 338 de la Carta Política, señalando además quienes serán sus los sujetos activos, los hechos que los generan, las bases gravables y las tarifas, que para el caso de las ventas de activos fijos podía incluir y excluir algunas del pago del impuesto. La misma decisión judicial señala algunos principios aplicables en materia tributaria así:

“Principio de Igualdad. Las aludidas disposiciones no vulneran el principio de igualdad, pues, como en repetidas ocasiones lo ha afirmado, este no consiste en prever para todas las situaciones idénticas consecuencias ni en definir sin distinciones que todos los individuos estarán sujetos a las mismas reglas, dentro de una concepción absoluta y matemática, sino en dar el mismo trato a los entes y hechos que se encuentren cobijados bajo una misma hipótesis y en establecer una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales.” (Sentencia C-335/94, 1.994)

En tal sentido, la Corte aclara que aplicar el principio de igualdad no implica en considerar en todas las situaciones idénticas consecuencias, ni que todos los individuos se sujeten a las mismas disposiciones, en una forma absoluta, sino en tratar de la misma manera a todas las personas que están sometidas a una misma situación, pero regulando aquellas situaciones que tienen características diferentes, es decir que el tratamiento por igualdad no ha de ser totalitario, rotundo o extremista, debe considerar situaciones específicas para su regulación. Otro principio aplicable en esta materia es el de eficiencia del tributo, que la Corte desarrolla de la siguiente manera:

“Principio de eficiencia del tributo. En cuanto se refiere al principio de eficiencia, que atiende fundamentalmente a los objetivos de interés general que busca la tributación y que consiste en concebir el sistema normativo pertinente en medio idóneo para que los impuestos cumplan su cometido esencial con los menores esfuerzos y los mayores rendimientos, se realiza plenamente en el caso sub-examine, pues si algo garantiza la normatividad acusada es una eficaz percepción de tributos por parte del Estado mediante el mayor

gravamen impuesto a quienes pueden tributar en mayor proporción, con el consiguiente beneficio para la prosperidad general. La propiedad -debe recordarse- es una función social que implica obligaciones (artículo 58 de la Constitución).” (Sentencia C-335/94, 1.994)

En cuanto a este principio, queda claro que procura la satisfacción de los intereses generales mediante el ejercicio tributario, de donde las normas en la materia se construyen para que los impuestos cumplan su función jurídica y social con el menor esfuerzo y el mayor rendimiento, y que quienes tienen mayores ingresos tienen mayor capacidad tributaria.

En la Sentencia C-009/03 la Corte explica el sistema de auto retención, que es indispensable para la configuración del delito investigado. Hace un análisis in extenso de la institución jurídica y propone los siguientes aspectos puntuales:

“Sistema de Autoretencción. Hay autoretencción cuando el propio beneficiario realiza la retención al momento de contabilizar el correspondiente ingreso gravado. Señala el Instituto que el término autoretencción es impropio, por cuanto en realidad se trata de una forma de “pagos anticipados a cuenta del impuesto a determinar”. En esta modalidad la acusación de la retención se da en el momento en que se registra el correspondiente ingreso, independientemente de la fecha en que efectivamente se reciba el pago por el beneficiario del ingreso. Concepto de sumas no consignadas por autoretencción”. Son aquellas que el agente de autorretencción en cumplimiento de un deber legal practica sobre sus propios ingresos, observando el principio legal de causación, y sin tener en cuenta la fecha en que efectivamente reciba el pago de parte del comprador del bien o servicio. Supuestos Fáticos en el cumplimiento del deber de autoretener. En cumplimiento del deber de autoretener los agentes deben: (i) Practicar las autoretencciones sobre los ingresos realizados. (ii) Registrar en su contabilidad la correspondiente cuenta por pagar al Estado por dichas autoretencciones. (iii) Incluir las autoretencciones en la declaración de retención en la fuente mensual” (2.003)

En las generalizaciones anteriores se puede colegir que la autoretención se produce cuando recibido el ingreso por el beneficiado, este mismo deduce el impuesto, que se dice no es una propia retención sino un pago anticipado del tributo, de donde la retención se hace automáticamente cuando se recibe el ingreso. Igualmente define como sumas no consignadas por autoretención”, las que el agente retenedor o autoretenedor realiza sobre sus propios ingresos y por ordenamiento legal, aplicando el principio legal de causación, sin considerar la fecha en que reciba el pago del comprador del bien o servicio y que los deberes que le surgen al autoretenedor son practicar la autoretención, registrarla en su contabilidad como cuenta por pagar e incluirla en su declaración mensual de retención en la fuente. A renglón seguido la Corte explica las razones por las cuales el agente autoretenedor y el responsable del IVA no son contribuyentes de la obligación tributaria y cuál es su función en ese proceso, que tiene trascendencia tanto penal como en materia de tributos así:

“Tal como quedó reseñado en párrafos anteriores, es un hecho que ni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria frente a las sumas que deben recaudar dentro de sus respectivas esferas de acción. Es decir, ninguno de ellos es deudor del fisco en el marco de los roles contemplados por el artículo 402 del Código Penal. Cosa distinta es el conglomerado de atributos, funciones, deberes, prohibiciones y responsabilidades que les concierne en tanto recaudadores auxiliares de recursos estatales, y por tanto, de figuras relevantes dentro de la captación de los tributos que el Tesoro Público requiere para el cumplimiento de los cometidos estatales. Ciertamente es que en razón de su papel intermediador los agentes retenedores y los responsables del IVA deben registrar contablemente un pasivo por concepto de las sumas recaudadas, o a recaudar, según se trate de transacciones de contado o a crédito; pero también lo es que ese pasivo contable no los transmuta en contribuyentes, o lo que es igual, en deudores de la obligación tributaria en que ellos intervienen como terceros, pues como bien claro resulta de todo lo expuesto, su presencia en la relación contribuyente - fisco corresponde a una función pública, que

por definición amerita un tratamiento especial en los ámbitos de lo administrativo y lo penal.” (2.003)

Queda claro entonces, que ni el agente retenedor ni quien responde por el IVA son contribuyentes de la obligación tributaria ni deudores del fisco nacional, su función radica esencialmente en ser recaudadores auxiliares del Estado para ese tipo de impuestos y eso implica el cumplimiento de atributos, funciones, deberes, prohibiciones y responsabilidades estatales, las cuales son prioritarias para captar recursos públicos, tienen un papel de intermediarios tributarios ante el Estado, deben registrar esos pasivos, hacer esos recaudos, pero en ninguna manera tienen el rol de contribuyentes o deudores de esos impuestos, pues intervienen como terceros recaudadores y en cumplimiento de una función pública, cuya inobservancia implica responsabilidades administrativas y penales. La misma decisión judicial se ocupa de describir detalladamente los elementos de la conducta y explica:

“El artículo 402 de la ley 599 de 2000 establece: i) el sujeto activo cualificado y el pasivo de la conducta punible como son, respectivamente, el agente retenedor o autoretenedor y el responsable del IVA (personas naturales o jurídicas) y el Estado; ii) la conducta reprochable y su temporalidad, referidas a las hipótesis de “no consignar” las sumas retenidas o autoretenidas por concepto de retención en la fuente, o las sumas recaudadas por concepto de IVA, dentro del plazo estipulado en la misma norma -2 meses - Igualmente se estipula el evento de quien teniendo a cargo el recaudo de tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal; (iii) el bien jurídico protegido: la Administración Pública; iv) la sanción, que es de prisión de tres a seis años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes; v) las causales que le permiten al sujeto activo obtener resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.” (2.003)

En otras palabras, la norma en estudio tiene como sujeto activo cualificado al el agente retenedor o autoretenedor y el responsable del IVA personas naturales o jurídicas), y como sujeto pasivo de la conducta punible el Estado; la conducta objeto de reproche es “no consignar” las sumas retenidas o autoretenidas o recaudadas por retención en la fuente, o IVA, dentro del plazo de 2 meses. Igualmente se estipula el evento de quien teniendo a cargo el recaudo de tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, igualmente otro elemento concurrente es el recaudo de tasas o contribuciones públicas no consignadas dentro del término legal; el bien jurídico tutelado es : la Administración Pública. El mismo fallo detalla lo relacionado con el verbo rector así:

“La inflexión verbal tipificada es la de no consignar. Abstención que se halla vinculada a las sumas retenidas o autoretenidas por concepto de retención en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recaudados por concepto de tasas o contribuciones públicas. Siendo necesario precisar de entrada que, esa abstención frente al deber de consignar, en la órbita penal, está circunscrita exclusivamente a las sumas efectivamente percibidas por el agente retenedor, el autoretenedor, el responsable del impuesto sobre las ventas, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones. Lo cual encuentra su razón de ser en el hecho de que si bien la causación del ingreso juega un papel fundamental en la configuración del recurso estatal dentro del amplio campo de los tributos, no sería justo desconocer que la autoría y responsabilidad de los potenciales sujetos activos del delito sólo puede plantearse sobre la base de las sumas que hayan ingresado materialmente al ámbito de liquidez de tales sujetos.” (2.003)

En resumidas cuentas, el verbo rector es no consignar, es decir que tiene una omisión o acción negativa, respecto de sumas retenidas o autoretenidas por retención en la fuente, impuesto sobre las ventas, o tasas o contribuciones públicas. Esta omisión repercute en la buena marcha de la administración

pública, pues los ingresos tributarios son indispensables para el funcionamiento estatal y con ellos se hacen realidad muchas de las expectativas de la población en temas como salud, educación, empleo e infraestructura, proyectos que solo es posible llevar a cabo con una adecuada y saneada recaudación tributaria. Finaliza esta decisión la Corte reiterando acerca de la legalidad de esta conducta y reitera cuales son las funciones del retenedor o autoretenedor de la siguiente forma:

“Bajo estos respectos la Corte no encuentra reparos en lo que hace al deber de consignar las sumas retenidas o autoretenidas por concepto de retención o autoretenición en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recaudados por concepto de tasas o contribuciones públicas. Aclarando sí, que para efectos penales en el autoretenedor prevalece su condición de coadyuvante en la función recaudadora del tributo, que consecuentemente lo pone en pie de igualdad con al agente retenedor en tanto ambos son agentes de recursos estatales que transitoriamente reposan en su esfera de liquidez; recursos que, según se constata, perteneciéndole al Tesoro Público constituyen basamento indefectible para la materialización de los fines del Estado, y por ende, para servir a la comunidad, redistribuir el ingreso, promover la prosperidad en términos de calidad de vida de todos los habitantes, en fin, para generar condiciones de existencia digna, en pro de lo cual, como es apenas natural, debe protegerse el bien jurídico de la Administración Pública con las más estrictas garantías, controles y sanciones de carácter penal. Conclusión a la que se llega al tenor de un examen de constitucionalidad, que lejos de enfrascarse en la focalización de unos pocos preceptos superiores, se extiende a través de una hermenéutica sistémica y teleológica del querer constituyente...”
(2.003)

En todo caso, para la Corte consignar las sumas retenidas o autoretenidas es un deber inexcusable, que el retenedor o autoretenedor es un coadyuvante en la función de recaudación tributaria, que los recursos que ellos manejan hacen parte del tesoro público y son el sostén que materializan los fines estatales, lo cuales no se estancan ahí sino que se ponen al servicio

comunitario, permiten la redistribución del ingreso, promueven la prosperidad general, ayudan a mejorar el nivel y calidad de vida de todos los ciudadanos, y permiten una vida digna, razones más que suficientes para protegerse ese bien jurídico de la Administración Pública con las más severos controles y sanciones del derecho punitivo.

En definitiva, de la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional, la sentencia más significativa sobre el tema de la función de los impuestos, es la sentencia C 173 de 2010, en donde se destaca la importancia de los mismos para la existencia y supervivencia de la ciudadanía, dado el rol desempeñado por el Estado como regulador de la vida en comunidad, explicando que se afecta en determinadas condiciones cuando se le obliga al ciudadano a tributar así:

“La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre "la persona y el ciudadano" (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando es notoria la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados.” (Sentencia C-173/10, 2010)

En este sentido, es pertinente resaltar la especial interconexión o enlace que encuentra la Corte, entre el derecho al mínimo vital y la función tributaria.

Del primero indica es uno de los límites del poder impositivo estatal y una orden de intervención estatal en la economía y esencialmente son las condiciones materiales básicas e indispensables de la persona que le aseguren una supervivencia digna y autónoma, que la alejan de la miseria, la pobreza y las carencias y le permiten suplir sus necesidades básicas. En tal sentido, la Corte precisa que pese a el deber de pagar impuestos es de carácter general, obligación tanto personal como ciudadana, acorde con el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política, del análisis al derecho al mínimo vital se concluye si quien carece de bienes materiales mínimos para su subsistencia, puede ser destinatario de las cargas impositivas que agudicen su situación, frente a una red de su conglomerado social totalmente incompetente para solventarlo y de no fácil acceso para quienes están en condición desventajosa frente a quienes tienen en abundancia esos recursos. Quiere decir la Corte con ello que solo a partir de aquellas personas que disponen de recursos suficientes para su subsistencia y en consecuencia, tienen una vida digna y un mínimo vital asegurado, es que se pueden imponer cargas fiscales, razón tiene entonces el legislador en fijar bases gravables de impuestos a partir de cierto nivel de ingresos de las personas y no los impone a las personas de bajos recursos económicos. Seguidamente, la Corte se refiere precisamente a la capacidad para pagar tributos y la diferencia con la capacidad adquisitiva así:

“Capacidad Contributiva-Concepto/Capacidad Contributiva-No es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva. La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos. Entonces, las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica de tributar. Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas

cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva.” (Sentencia C-173/10, 2010)

En efecto, a juicio de la Corte, la capacidad contributiva corresponde a la factibilidad en términos económicos de pagar tributos que tiene una persona, pero desde el punto de vista real y no formal, dependiendo necesariamente de sus posibilidades económicas, para que cumpla con ese deber de pagar impuestos, de donde se colige con facilidad que tal obligación necesariamente debe ser sustraída a quienes apenas cuentan con lo mínimo necesario para sobrevivir, porque lógicamente disponen de menor o ninguna capacidad contributiva, es decir que no son sujetos destino de obligaciones tributarias, porque al imponerle estas cargas públicas obligatorias, sería poner en peligro su derecho al mínimo vital y su misma supervivencia, contrariando así la justicia tributaria. Por otra parte, la capacidad económica o contributiva, valorada desde el ingreso de las personas o en su riqueza, o en una actividad productiva, no se puede asimilar a una actividad como adquirir un bien o servicio necesario para la vida misma.

En la siguiente parte de la decisión judicial se ocupa la Corte de explicar el principio de progresividad tributaria:

“Principio de progresividad tributaria-Contenido. La jurisprudencia ha aceptado que el principio constitucional de progresividad tributaria se hace efectivo de manera más concreta y efectiva en materia de impuestos directos, mediante el recurso al establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen, según los niveles de

renta o patrimonio del contribuyente. En cambio, en materia de impuestos indirectos, como el IVA, “la progresividad es más difusa, y parte de la presunción relativa a la mayor capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos y menos relacionados con la satisfacción de necesidades básicas, los cuales son gravados con tarifas más altas”. Es decir, el principio constitucional de progresividad tributaria, en relación con los impuestos indirectos como el IVA, sólo puede hacerse efectivo cuando el gravamen recae sobre el consumo de bienes que no son considerados básicos, cometido que se logra mediante la imposición de tarifas cada vez más altas, en cuanto menos básico o más suntuario es el consumo del bien o servicio en cuestión. De donde se deduce que las tarifas más altas del IVA, cuando hay tarifas diferenciales, en principio deben reservarse para productos que no puedan clasificarse como de consumo básico.” (Sentencia C-173/10, 2010)

En este orden de ideas, el principio constitucional de progresividad tributaria se materializa cuando se trata de impuestos directos, a través de la fijación de tarifas progresivas dentro del mismo gravamen, acorde con el tipo de ingresos de renta o patrimonio del contribuyente, pero en materia de impuestos indirectos, como el IVA, la progresividad es más vaga, naciendo de la presunción de que vaga, naciendo de la presunción de que a mayor capacidad adquisitiva de bienes o servicios más costosos o suntuarios y menos esenciales y necesarios para satisfacer necesidades mínimas, se gravan con tarifas más altas y que en el caso del IVA, se aplican en principio a productos no de consumo básico.

Es tan fundamental la imposición de gravámenes tributarios, que en Sentencia C-253/10, la Corte constitucional destaca la importancia del impuesto a las ventas como recurso del sector salud y Seguridad social así:

“Al examinar el contenido del Decreto 127 de 2010, la Corte Constitucional destaca que esta norma introdujo modificaciones, necesariamente transitorias, a algunas disposiciones de carácter tributario, incrementando las tarifas del impuesto al consumo de

varios productos y servicios (como la cerveza, los productos derivados del tabaco, los juegos de suerte y azar y algunos vinos y licores), cuyo recaudo está total o parcialmente destinado a la financiación de los servicios de salud. Observa la Corte que la inexecutable de este Decreto, en caso de tener efecto inmediato, acarrearía un importante y severo impacto sobre el funcionamiento del Sistema de Seguridad Social en Salud, que pondría en serio e inminente riesgo el efectivo disfrute de este derecho fundamental para un importante número de personas, presumiblemente las más pobres y vulnerables, así como otros sujetos merecedores de especial protección constitucional, situación contraria a varios importantes mandatos superiores, que esta corporación está en la obligación de precaver.” (Sentencia C-253/10, 2.010)

Se deduce con claridad de lo anterior que se antoja contradictorio y hasta irónico, que la cerveza, los productos derivados del tabaco, los juegos de suerte y azar y algunos vinos y licores, están sometidos al impuesto a las ventas y el impuesto que por tal fin se recauden tienen como destinación la financiación de los servicios de salud y que de suspenderse su cobro, impactaría desfavorablemente en el Sistema de Seguridad Social en Salud, pondría en riesgo este derecho fundamental para un conglomerado de personas, casi siempre a sectores vulnerables y desamparados de la población, a personas que deben recibir del Estado protección constitucional especial, y de paso desconocería muchos mandatos constitucionales de mayor jerarquía, porque curiosamente ingresos provenientes de sectores que fabrican productos nocivos para la salud, sean los que precisamente sirvan para su financiamiento.

4.2. JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACION PENAL

La jurisprudencia de la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia ha sido prodiga con el tema del delito de Omisión de Agente retenedor, y en varios fallos ha sentado doctrina sobre el mismo. El primer fallo analizado se emitió dentro del proceso No 25818, y sobre el particular se refiere:

“El tipo penal comentado tutela el bien jurídico de la administración pública y reprime la conducta consistente en no consignar los impuestos o contribuciones referidos en las mismas disposiciones. En el artículo 22 de la Ley 383 de 1997 se sancionaba solamente la omisión que recaía sobre los dineros correspondientes a retención en la fuente y al IVA causado. El artículo 402 de la Ley 599 de 2000 amplió la cobertura punitiva para comprender también lo relacionado con las tasas o contribuciones públicas. El sujeto activo del delito es el agente retenedor o autoretenedor, el recaudador o el responsable del IVA, es decir, aquellos sobre quienes recae la obligación de efectuar la retención o la recaudación de la tasa o contribución o del impuesto sobre las ventas. Se trata de un sujeto calificado, pues no cualquier persona puede cometer el delito, sino solamente aquella a quien la ley le ha asignado alguna de tales funciones que, por su naturaleza, en cuanto comportan el recaudo de dineros destinados al presupuesto nacional, revisten el carácter de públicas.” (2.008)

La primera parte de esta cita se refiere a que el tipo penal estudiado castiga la omisión de depositar los impuestos o contribuciones ya señaladas, en la retención en la fuente y el IVA, que en la ley 599 de 2000 se ampliaron a contribuciones y tasas, indica que el sujeto activo es el agente retenedor o autoretenedor, el recaudador o el responsable del IVA, todos ellos obligados a retener o recaudar ese tipo de tributos. Son sujetos calificados, pues tal obligación no reposa en cualquier individuo solo en ellos que tienen ese menester legal de recaudo de dineros públicos. La segunda parte de este fallo analiza otros elementos del tipo, especialmente las razones por las cuales se considera un tipo en blanco:

“El ilícito corresponde, además, a un tipo penal en blanco porque para su aplicación es necesario acudir a otros órdenes normativos, especialmente de estirpe tributaria, única forma de determinar el alcance de expresiones como “retenedor” o “autoretenedor” o de establecer quién es el encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas o el responsable del impuesto sobre las ventas. Esos dispositivos extrapenales servirán, así mismo, para determinar los plazos dentro de los cuales deben cumplirse tales obligaciones. Cuando se trata de sociedades u otras entidades, el deber de consignar el valor retenido o recaudado corresponde a los gerentes, administradores y, en general, a los representantes legales, según lo tiene establecido el artículo 572 del Estatuto Tributario. De acuerdo con esa misma norma, dicha responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas respectivo.” (2.008)

Dicho de este modo, el delito cuyo estudio se ocupa es de los denominados en blanco, porque obliga al reenvió a otras disposiciones extrapenales, especialmente las normas tributarias, tanto que en ellas es donde se encuentra la calidad de “retenedor” o “auto retenedor, de indicar que persona natural o jurídica recauda las tasas o contribuciones públicas o el impuesto sobre las ventas, para señalar los términos en que tales obligaciones se cumplan y que tratándose de sociedades u otras entidades, tal función le corresponde a los gerentes, administradores y a quien haga las veces de representante legal, o puede recaer en funcionarios de la empresa nombrados para ese fin y eso debe informarse a la Dian.

Dentro del proceso No 31802, la Corte hace la salvedad respecto del tratamiento punitivo dado tanto al particular como al servidor público que comete estas infracciones y de la atenuación de la pena por tal motivo, así como de las funciones públicas temporales que cumple quien recauda esos dineros, indicando:

“Si la intención del legislador fue graduar atenuadamente la pena a imponer a quienes en la oportunidad legal omitieran cancelar el valor recaudado o retenido por concepto de los impuestos sobre las ventas y retención en la fuente, atendiendo la diferencia entre la condición de particular y servidor público, confirmando con ello un trato punitivo más benigno al agente, para la Sala no cabe duda que el operador judicial no puede derivar una consecuencia jurídica que para efecto de la prescripción de la acción penal agrave la situación del procesado. Es de anotar que la Sala no desconoce que el particular que retiene o recauda los referidos dineros está transitoriamente cumpliendo una función pública; sin embargo, el desempeño del particular como intermediario entre el contribuyente y el Estado no lo convierte necesariamente en servidor público, máxime cuando el agente retenedor puede tener esta calidad o ser un particular, sólo que en el primer caso responde penalmente conforme al artículo 402 de la Ley 599 de 2000, tipo penal específico para particulares y en el segundo, por Peculado por apropiación.” (2.009)

Esencialmente, para la Corte, el particular recaudador de dineros estatales cumple funciones públicas transitorias, pero su función de intermediación entre el contribuyente y el Estado no lo hace automáticamente un servidor estatal, pues en él puede fusionarse tal calidad o simplemente ser un particular, caso en los cuales se le procesa por Omisión de Agente retenedor cuando es un particular y por peculado por apropiación cuando en el mismo servidor público concurra la función de recaudación.

Dentro del Proceso No.33068, la Corte se refiere a la operatividad del acuerdo de pago con miras a la extinción de la acción penal, cuando explica:

“Pero más allá de esa discusión, reitera la Sala que lo importante para el fallador es que no bastaba la simple solicitud del acuerdo de pago, sino su materialización, para lo cual el procesado, debió ‘agotar los esfuerzos necesarios’ con miras a ese propósito, de lo cual no observó prueba en el expediente, y de ello era suficiente para excluir la configuración de la eximente de responsabilidad penal, que ciertamente debe entenderse como una causal de extinción de la acción, pues como lo advierte el Delegado, aunque la norma en cuestión –artículo 42 de la Ley 633 de 2000-, preceptuaba

que en los eventos allí consagrados ‘no habría lugar a responsabilidad penal’, resultaba antológicamente inaceptable que una conducta posdelictual como el pago de las sumas debidas por concepto de recaudos fiscales indebidamente retenidos pueda cambiar la acción original”. De acuerdo con los precedentes, se concluye que el ad quem, no incurrió en errores de raciocinio, y que para el evento de la aplicación del artículo 42 de la ley 633 de 2000, no basta con suscribir de manera objetiva un acuerdo de pago, sino que por el contrario se hace necesario que se esté cumpliendo, valga decir, que la materialización del mismo se advierta en desarrollo, lo cual no ocurrió con el aquí procesado, de donde se infiere que el cargo no tiene vocación de éxito.” (2010)

En resumidas cuentas, para que opere como causal de extinción de la acción penal el pago de la obligación tributaria, no es suficiente con solicitar el acuerdo de su cancelación, se necesita su materialización o que se haga efectivo realmente para que este presupuesto eximente de responsabilidad penal tenga operancia a nivel procesal penal, y que en síntesis, no basta que se firme el acuerdo sino que el mismo se cumpla paulatinamente, de no hacerse así pierde su esencia la causal de terminación del proceso por tal motivo.

Posteriormente en fallo de 18 de noviembre de 2010, Radicado. 33605, la Corte hace hincapié en el término que debe transcurrir para que se configure el delito, por omitir consignar las sumas recaudadas o retenidas:

“Por otra parte, el tipo penal que describe la conducta de omisión de agente retenedor o recaudador establece que el delito se configura en su parte objetiva cuando pasados dos meses después de vencido el término fijado por el Gobierno Nacional para realizar el pago, el responsable no cumple con esta obligación. Es el transcurso de ese lapso de 2 meses sin pagar la obligación lo que delimita en el tiempo la ocurrencia de la conducta típica (en este caso omisiva), y es precisamente ese espacio temporal el que viene descrito en el tipo penal .. Significa lo anterior que si la obligación del responsable del

IVA Cuenca Cabrera debió ser satisfecha en las fechas arriba detalladas, entonces el delito se materializó, respecto de cada una de las obligaciones pendientes, dos meses después del último día fijado para su pago, es decir, el 16 de mayo, 15 de julio, 14 de septiembre y 14 de noviembre de 2000. De allí, entonces, que los momentos de ejecución y consumación de la conducta punible de omisión de agente retenedor o recaudador coinciden en un acto único, cual es la no consignación de las sumas recaudadas dentro del plazo concedido, es decir, dos meses después de las fechas fijadas por la administración fiscal. Determinado así el preciso momento en que tuvo lugar la consumación del comportamiento punible imputado, queda por confrontar lo dicho en precedencia con las reglas que regulan la prescripción de la acción penal.” (2.010)

Cabe destacar entonces según esta ponencia, el delito objeto de estudio se configura objetivamente cuando transcurridos dos meses después del plazo fijado por el gobierno, para realizar el pago de impuestos, siendo ese el límite de la ocurrencia de la conducta típica omisiva, que coincide con el espacio temporal que describe el tipo penal, que si la obligación debía haber sido satisfecha en esas fechas, el delito se consumó dos meses después del último día fijado para su pago, de donde el momento tanto de ejecución como de consumación de la conducta punibles se fusionan en el acto de no consignar las sumas recaudadas dentro del plazo antes señalado.

En Casación 35778, la Corte Suprema de Justicia se refiere a la inaplicabilidad del aumento de penas señaladas en la ley 890 de 2.004 en este delito así:

“Aquí es menester responder el argumento del censor, en torno a que la sanción antes referida, por razón del artículo 14 de la Ley 890 de 2004, debe incrementarse la tercera parte en el mínimo y la mitad en el máximo, quedando una pena en este último extremo de nueve años de prisión, lo cual posibilitaría promover el recurso por la vía ordinaria y no la excepcional. Ha sido reiterativa la Corte acerca que el incremento de penas insertado en el Código Penal para todas las

conductas delictivas por vía del artículo 14 de la Ley 890 de 2004, sólo es aplicable a comportamientos cuya investigación y juzgamiento se haga bajo el rito de la Ley 906 de 2004. Teniendo en cuenta que los hechos que motivaron la sentencia de condena datan de los años 2001 a 2003, el procedimiento que rige es el fijado en la Ley 600 de 2000, razón por la cual no es aplicable el aumento de penas de la Ley 890, como erradamente lo indicó el demandante y por tanto, el máximo de la sanción para el punible de omisión del agente retenedor o recaudador, sigue siendo seis años de prisión por lo que la casación para este tipo de delito se gobierna por la forma excepcional.” (2.011)

La Corte es clara en señalar que el incremento punitivo de la tercera parte del mínimo y la mitad del máximo señalado en el artículo 14 de la ley 890 de 2004, solo resulta aplicable a los delitos investigados y juzgados para la vigencia de la ley 906 de 2004 y para el caso estudiado por la Sala, las conductas punibles ocurrieron antes de su entrada en vigencia, se rigen por el procedimiento de la ley 600 de 2000 y no es aplicable el aumento de penas allí señalado.

En sentencia radicado 38.881 la Corte se refiere a la extinción de la acción penal en este tipo de delitos y plantea:

“El delito de omisión de agente retenedor o recaudador es uno de aquellos tipos penales en los que la ocurrencia de dicha circunstancia objetiva ocasiona la extinción de la acción penal. En efecto, el parágrafo del artículo 402 del Código Penal, establece que el agente retenedor responsable del impuesto a la ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, junto con sus respectivos intereses previstos en el Estatuto Tributario, se hará beneficiario de “resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar”, sin establecer término para incoar la petición.” (2012)

La Corte explica que cuando el agente retenedor responsable del impuesto a la ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas

extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas que adeuda, dentro de las cuales se incluyan sanciones e intereses taxativamente señalados en el Estatuto Tributario, se hace acreedor a resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento, dentro del proceso penal respectivo que se le adelantare precisamente por su conducta omisiva, pero eso no lo libera de las sanciones administrativas que pueda imponer la DIAN y que no se señala ningún plazo para que el procesado por este reato pueda presentar dicha petición. En el mismo fallo la Corte indica la naturaleza de tal actuación judicial a favor del procesado:

“La Sala de Casación Penal ha sostenido en diversos pronunciamientos, entre ellos, el auto de 21 de julio de 1998, proferido en el radicado 9660, que el pago de las sumas adeudadas en los casos previstos en la ley, no obstante ser una causal objetiva de extinción de la acción penal, a diferencia de las demás, es un acto de parte cuya manifestación depende de la propia voluntad del procesado y no de hechos externos o ajenos a él, como ocurre con la muerte o la prescripción, etc. Por tanto, si el pago se produce con posterioridad al fallo de segundo grado, la prueba de esa causal extintiva de la acción penal debe aportarse al proceso antes de que se inadmita la respectiva demanda de casación o de que se emita el fallo del recurso extraordinario.” (2012)

Se puede inferir entonces que el pago de las sumas adeudadas, como causal de extinción de la acción penal es de tipo objetivo, es un acto voluntario del procesado y no de hechos externos a él, siguiendo el ejemplo de la Corte, como la prescripción o la muerte o similares y que si el pago se produce después de la decisión de segunda instancia, su prueba debe aportarse antes de la inadmisión de la demanda de casación o que se falle el recurso extraordinario respectivo. Es decir, que según esta decisión judicial extiende aún más allá del fallo en segundo grado la posibilidad de que el procesado

pueda pagar el total de la obligación tributaria y así de esta forma hacerse merecedor de la terminación de su proceso penal.

Se refiere en esta decisión a la adecuación objetiva del delito así:

“Así, la acusación y los fallos de instancia adecuaron la conducta al comportamiento previsto en el artículo 402 de la Ley 599 del 2000, que describe el delito de omisión de agente retenedor o recaudador.. Significa lo anterior, que aquel se configura en su parte objetiva cuando pasados dos meses después de vencido el término fijado por el Gobierno Nacional para realizar el pago, el responsable no cumple con esta obligación, siendo el transcurso de ese lapso de 2 meses sin cancelarlos, lo que delimita en el tiempo la ocurrencia de la conducta típica omisiva.. La Sala enfatiza en lo infortunado del reclamo de cara a la celebración de la audiencia de conciliación como condición de procedibilidad en el delito de omisión de agente retenedor, toda vez que se trata de una conducta que lesiona la administración pública, referida a la actividad de los particulares en el recaudo de tributos, que no admite el agotamiento de éste especial mecanismo de terminación anticipada del proceso. Contrario a lo invocado, la conciliación procede en aquellos delitos que admiten desistimiento (los querellables enlistados en el artículo 35 de la ley 600) y el tipo penal de omisión de agente retenedor o recaudador no aparece allí enunciado; situación diversa es que por virtud del parágrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000 se permita la extinción de la acción penal por la vía de la compensación de los dineros adeudados al Estado (sumas apropiadas); sin embargo, de la lectura de los fallos se advierte que ningún pago realizó la procesada para finiquitar por esa vía el proceso penal en curso.” (Casación 38293, 2013)

La Corte en esta decisión es puntual en señalar dos aspectos. El primero que el delito se configura objetivamente luego de vencerse dos meses del plazo fijado por el Gobierno Nacional para realizar el pago de los dineros deducidos, por retención o auto retención, y el responsable de la retención o auto retención se sustrae de esta obligación, por lo que transcurrido ese tiempo se delimita en el tiempo la ocurrencia de la conducta omisiva. El segundo aspecto se refiere a que no se trata de un delito conciliable, porque ellos son los que admiten desistimiento y son querellables, que figuran en el listado del

artículo 35 de la ley 600, en el cual está excluido el delito de omisión de agente retenedor o recaudador; siendo distinto que el parágrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000 permita la extinción de la acción penal por la compensación de los dineros adeudados al Estado.

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El delito de Omisión de agente retenedor ha sido de antaño, motivo de frecuente preocupación por el legislador colombiano, tanto que desde hace casi medio siglo se ha venido emitiendo leyes que lo regulan, desde la ley 95 de 1936, el decreto 100 de 1980, la ley 195 de 1995, recibiendo así modificaciones y reformas, hasta el actual artículo 402 del código penal colombiano.

Esta conducta típica además de ser una conducta de tipo omisivo, se trata de un tipo en blanco, que para su configuración y denominación legal necesita del reenvío a otras disposiciones extrapenales, donde se encuentran el término a partir del cual se ejecuta y consuma la misma, la calidad del sujeto activo calificado como retenedor y autoretenedor, siendo ellas disposiciones de tipo eminentemente tributario.

La doctrina nacional e internacional se ha ocupado ampliamente de describir teóricamente el delito de omisión de agente retenedor. Las legislaciones de varios países latinoamericanos consagran delitos fiscales y tributarios, pero en donde más se asemeja al modelo colombiano es en la legislación de El Salvador, donde se sanciona retención de impuestos a quien lo perciba y no lo entregue a la Administración Tributaria.

Existen las corrientes penalista, la corriente administrativa y la corriente tributaria o autónoma, relacionadas con el derecho tributario, las cuales asumen posturas totalmente diferentes respecto de si las infracciones en la materia deben recibir tratamiento penal, o solo como infracción administrativa o si el derecho tributario como tal es autónomo, independiente y no necesita la influencia de otras áreas del derecho, a menos que sean suplidas por el derecho penal y administrativo.

La jurisprudencia colombiana se ha ocupado con cierta insistencia sobre el tema del análisis del delito de omisión de agente retenedor. Ha sido más o menos la misma postura doctrinal que han asumido las cortes Constitucional y Suprema de Justicia, en el sentido de que se trata de un delito que mengua los recursos del Estado y afecta su patrimonio, lo que reduce los ingresos para poder llevar a cabo todos los fines constitucionales que el Estado persigue y por eso merece ser reprimido penalmente, porque se lesiona el bien jurídico de la administración pública y en modo grave el bienestar general de los ciudadanos.

La esencia de la figura de la retención o autoretención es específicamente el pago anticipado de un tributo, la deducción automática del mismo apenas se percibe el ingreso y es allí donde nace la obligación del agente o sujeto activo calificado de retener y después depositar a la Administración de Impuestos Nacionales, entidad recaudadora de los impuestos nacionales. Su omisión es precisamente la conducta objeto de represión penal.

En mi punto de vista, el Estado a través de sus jueces penales, procede a cobrar a sus agentes retenedores o autoretenedores, los impuestos que por vía

administrativa y tributaria ha sido incapaz de recaudar, tanto que el mismo legislador ha consagrado la extinción de la acción penal por pago de la obligación, lo que indica tan solo se preocupan por percibir los ingresos tributarios y una vez hecho esto, la conducta pierde transcendencia dentro de la esfera del derecho punitivo.

En esa directriz, el direccionamiento respecto a la represión de la conducta de omitir el recaudo de los impuestos a que está obligado el agente retenedor, puede tener dos acepciones viables:

La primera perspectiva es penalizar el delito con sanciones mucho más gravosas como en los Estados Unidos de América o en la Unión Europea, en casos tan sonados como el del futbolista argentino, donde contempla penas de prisión no excarcelables y multas altísimas para los contribuyentes, lo cual indudablemente haría más severa la situación de quien omita recaudar tales tributos, lo cual generaría un poco más de respeto hacia la comisión del delito, por endurecer la conducta y su punición, para que el común de los contribuyentes entienda las graves repercusiones en materia penal y el contenido de tipo económico que implica evadirle el pago de impuestos al Estado.

Pero esta postura en el medio colombiano resulta inviable, porque incluso contribuiría a agravar más el problema de hacinamiento carcelario del país, pues habría más personas privadas de la libertad por evadir el pago de los impuestos estatales, lo cual en vez de resolver un asunto de fondo como es la captación tributaria lo que hace es hacer más grave el agudo y complicado

asunto de la ocupación de la infraestructura carcelaria, con todas las dificultades de tipo económico, social y de seguridad que ello implica.

La segunda opción, que se entiende mucho más razonable, consiste en despenalizar la conducta, aplicando el principio del derecho penal como ultima ratio, y tramitar facultades extraordinarias para que el legislador expida los decretos con fuerza de ley para crear la jurisdicción coactiva en materia de impuestos adeudados a la DIAN, la cual puede tomar como modelo similar jurisdicción que ha sido asignada a todas las entidades estatales y que donde se utiliza masivamente es en el pago de impuestos de tránsito, timbre y rodamiento y en impuesto predial, donde se embargan al contribuyente el mismo bien mueble o inmueble sobre el cual se cobra el gravamen, incluso se puede recurrir a la figura de extinción de dominio por no cancelar los impuestos al fisco estatal.

Esta sería la opción más sensata por la cual nos inclinamos, en primer lugar porque la jurisprudencia ha sostenido que en el derecho penal deber regir el principio de mínima intervención, donde el ejercicio de la facultad punitiva opera cuando las demás alternativas de control fallan, y para Ferrajoli, uno de los grandes propulsores de la corriente minimalista o del derecho penal mínimo, este solamente debe limitarse en su aplicación cuando hay una grave violación a los derechos de las personas. A ello se suma que utilizar el ya desgastado y congestionado aparato judicial colombiano para realizar cobros tributarios por parte de la Dian, implica un desgaste innecesario que patrocina el mismo Estado, privando así del acceso a la administración de justicia a muchas personas que requieren ese servicio urgente, cuando al Estado le permiten o se le facilitan otras opciones legales para obtener esos pagos

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez Niño, K. J. (2013). LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR EN EL GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS. (P. U. JAVERIANA, Ed.) Recuperado el 5 de DICIEMBRE de 2015, de [http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/10035/1/AlvarezNinoK](http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/10035/1/AlvarezNinoKarenJulieth2013.pdf)
[arenJulieth2013.pdf](http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/10035/1/AlvarezNinoKarenJulieth2013.pdf)
- Bellomo Montalvo, G. C. (2014). EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ BIENIO 2011-2012 EN LA CORTE DE LIMA. (R. USMP, Ed.) Recuperado el 17 de diciembre de 2015, de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1128/1/bellomo_mgc.pdf
- Echavarría Ramírez, R. (16 de abril de 2014). (R. E. Criminología, Ed.) Recuperado el 18 de diciembre de 2015, de <http://criminnet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>
- Gavilán Núñez, F. ,.-R. (2010). EL DELITO FISCAL EN AMÉRICA LATINA. (I. D. FISCALES, Ed.) Recuperado el 18 de diciembre de 2015, de file:///C:/Users/123/Downloads/2010_el_delito_fiscal_america_latina_eurosocial.pdf
- Lozano Sanabria, N. H. (2011). Recuperado el 12 de ENERO de 2016, de <http://www.bdigital.unal.edu.co/6449/1/Hern%C3%A1nhumbertolozanosanabria.2011.pdf>
- Moreno, J. a. (28 de octubre de 2.013). (A. T. ESPAÑA, Ed.) Recuperado el 28 de diciembre de 2015, de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/foro_fiscal/Foro17_2013.pdf
- Parra Jiménez, O. D. (19 de AGOSTO de 2010). EVASIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES EN COLOMBIA:AÑOS 2001 - 2009. Recuperado el 2 de ENERO de 2016, de

http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-68052010000200011

Responsabilidades Penales Tributarias en Colombia. (7 de MAYO de 2011). Recuperado el 20 de ENERO de 2016, de http://www.consultame.co/index.php?option=com_content&view=article&id=104:responsabilidades-penales-tributarias-en-colombia&catid=43:impuestos&Itemid=155

Rueda Mantilla, D. (enero-junio de 2014). Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales. (U. d. Andes, Ed.) Recuperado el 26 de diciembre de 2015, de <http://www.redalyc.org/pdf/3600/360033222005.pdf>

- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Sentencia C-335/94, Referencia: expediente D-498 (Corte Constitucional 21 de julio de 1.994).

Sentencia C-1144/00, Referencia: expediente D-2856 (Corte Constitucional 30 de agosto de 2.000).

Sentencia C-092/01, Referencia: expediente D-3011 (CORTE CONSTITUCIONAL 31 de enero de 2.001).

Sentencia C-184, Referencia: expediente D-3698 (Corte Constitucional 13 de marzo de 2.002).

Sentencia C-009/03 (CORTE CONSTITUCIONAL 23 de enero de 2.003).

Sentencia C-652/03 (Corte Constitucional 5 de agosto de 2.003).

Sentencia C-173/10, Referencia: expediente D-7819 (Corte Constitucional 10 de marzo de 2010).

Sentencia C-253/10, Referencia: expediente RE. 158 (Corte Constitucional 16 de abril de 2.010).

- JURISPRUDENCIA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE CASACIÓN PENAL.

Proceso No 25818 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACIÓN PENAL 30 de enero de 2.008).

Proceso No 31147 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACIÓN PENAL 13 de mayo de 2.009).

Proceso No 31802 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE CASACIÓN PENAL 27 de julio de 2.009).

Proceso n.º 33068 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE CASACIÓN PENAL 21 de abril de 2010).

Rad. 33605. Casación (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACIÓN PENAL 18 de noviembre de 2.010).

Casación 35778 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACIÓN PENAL 6 de julio de 2.011).

Proceso rad 38881 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACIÓN PENAL 1 de AGOSTO de 2012).

Casación 38293 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACION PENAL 24 de ABRIL de 2013).

Revisión 33468 (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SALA DE CASACION PENAL 11 de diciembre de 2013).

- LEGISLACION Y OTROS DOCUMENTOS

CONSTITUCIÓN POLITICA de 1991

Ley 38. Bogota D.C., Cundinamarca, Colombia (30 de diciembre de 1969)..

DECRETO 2503 DE 1987

Estatuto Tributario. (1989 de MARZO de 1989). Decreto 624. BOGOTA.

LEY 383 DE 1997

Ley 448. (24 de diciembre de 1998). Bogota.

Ley 599. Bogota, Cundinamarca, Colombia. (24 de julio de 2.000).

Ley 633. (29 de diciembre de 2.000). Bogota D.C., Cundinamarca, Colombia.

ftp://ftp.camara.gov.co/camara/basedoc/ley/1969/ley_0038_1969.html#10. (s.f.).

Recuperado el 15 de 12 de 2015, de
ftp://ftp.camara.gov.co/camara/basedoc/ley/1969/ley_0038_1969.html#10

http://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/codigo_penal_1980_pr003.htm#133

ftp://ftp.camara.gov.co/camara/basedoc/ley/1969/ley_0038_1969.html#10

ftp://ftp.camara.gov.co/camara/basedoc/ley/1969/ley_0038_1969.html#10

http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites_servicios/pasaportes/archivos/decreto_624_1989.pdf

<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6533>

<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6285#42>

<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=43215#2>

<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6388>

